ÇUKUROVA BELEDİYESİ

IV. ULUSLARARASI AKDENİZ BİLİMSEL ARAŞTIRMALAR KONGRESİ
23-24 Aralık 2022 / ADANA

BİLDİRİ KİTABI

ISBN 978-605-72741-0-6

IV. ULUSLARARASI AKDENİZ

BİLİMSEL ARAŞTIRMALAR KONGRESİ

23-24 Aralık 2022 / Adana

BİLDİRİ KİTABI

Editörler

Doç. Dr. Lokman ZOR

Ar. Gör. Erkan KARAMAN

IV. Uluslararası Akdeniz Bilimsel Araştırmalar Kongresi Bildiri Kitabı'nda yer alan bildiri ve özet metinlerdeki yasal ve etik her türlü sorumluluk bildiri yazarlarına aittir.

Kitapla ilgili her türlü iletişim için: **turkbirligikongre@gmail.com**

Copyright © 2022 Tüm Hakları Saklıdır.

İzinsiz kopyalanamaz ve çoğaltılamaz.

Yayın Tarihi: 30 Aralık 2022

ISBN 978-605-72741-0-6

Kongre Onursal Başkanı
Soner ÇETİN (Çukurova Belediye Başkanı)

Kongre Başkanı
Prof. Dr. Mustafa TALAS (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)

Kongre Düzenleme Kurulu
Doç. Dr. Lokman ZOR (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)
Şeref KOCAKAYA (Dünya Avşarlar Derneği Başkanı)
Prof. Dr. Ali SELÇUK (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. Elvan YALÇINKAYA (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. İlkay ŞAHİN (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. Hava SELÇUK (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. Kasım KARAMAN (Erciyes Üniversitesi)
Doç. Dr. Hakkı ÇİFTÇİ (Çukurova Üniversitesi)
Dr. Gulshat SHAİKENOVA
Arş. Gör. Erkan KARAMAN (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)
Öğr. Gör. Memduh YAĞMUR (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)

Kongre Bilim Kurulu
Prof. Dr. Ahmet GÜNŞEN (Trakya Üniversitesi)
Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN (Sakarya Üniversitesi)
Prof. Dr. Ahmet YATKIN (İnönü Üniversitesi)
Prof. Dr. Alaattin ESEN (İnönü Üniversitesi)
Prof. Dr. Ali DUYMAZ (Balıkesir Üniversitesi)
Prof. Dr. Ali SELÇUK (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. Ali YAKICI (Gazi Üniversitesi)
Prof. Dr. Amina Siljak JESENKOVIC (Saraybosna Üniversitesi – Bosna Hersek)
Prof. Dr. Atabey KILIÇ (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. Bülent KARA (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)
Prof. Dr. Celaleddin SERİNKAN (Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi – Kırgızistan)
Prof. Dr. Cengiz ŞENGÜL (Akdeniz Üniversitesi)
Prof. Dr. Ekrem CAUSEVİC (Zagrep Üniversitesi – Hırvatistan)
Prof. Dr. Elvan YALÇINKAYA (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. Engin ŞAHNA (Fırat Üniversitesi)
Prof. Dr. Fadıl HOCA (Uluslararası Vizyon Üniversitesi - Makedonya)
Prof. Dr. Fatih BAŞBUĞ (Akdeniz Üniversitesi)
Prof. Dr. Fatih YÜCEL (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)
Prof. Dr. Fevzi KASAP (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Prof. Dr. Feridun MERTER (İnönü Üniversitesi)
Prof. Dr. Flera Sagitovna SAYFULİNA (Kazan Federal Üniversitesi – Tataristan/Rusya)
Prof. Dr. Galina MİŞKİNİENE (Vilnius University-Litvanya)
Prof. Dr. Galip GÜNER (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. Gıyasettin AYTAŞ (Gazi Üniversitesi)
Prof. Dr. Harun IŞIK (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. Hava SELÇUK (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. İhsan ÇAPÇIOĞLU (Ankara Üniversitesi)
Prof. Dr. İlkay ŞAHİN (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. İlyas KARABIYIK (Aydın Adnan Menderes Üniversitesi)
Prof. Dr. İmperiyat HALİPAYEVA (Dağıstan Devlet Pedagoji Üniversitesi – Dağıstan/Rusya)
Prof. Dr. İrfan MORİNA (Priştine Üniversitesi - Kosova)
Prof. Dr. Jarkınbike SULEYMANOVA (Kazak Devlet Kızlar Pedagoji Üniversitesi – Kazakistan)
Prof. Dr. Kamil KAYA (Süleyman Demirel Üniversitesi)
Prof. Dr. Karim MİRZAEE (Tebriz İslami Sanatlar Üniversitesi – İran)
Prof. Dr. Kasım KARAMAN (Erciyes Üniversitesi)

Prof. Dr. Kaya YILDIZ (Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi)
Prof. Dr. Kubra ALIYEVA (Milli İlimler Akademisi – Azerbaycan)
Prof. Dr. M. Asıf YOLDAŞ (Çorum Hitit Üniversitesi)
Prof. Dr. Mahmut ÇELİK (İştip Gotse Delçev Üniversitesi - Makedonya)
Prof. Dr. Mustafa KURT (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Prof. Dr. Mustafa TALAS (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)
Prof. Dr. Mustafa ÜNAL (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. Nadire ÇAVUŞOĞLU (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Prof. Dr. Nazım İBRAHİM (Üsküp Kril Metodi Üniversitesi – Makedonya)
Prof. Dr. Necati DEMİR (Gazi Üniversitesi)
Prof. Dr. Nedim BAKIRCI (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)
Prof. Dr. Nevzat TOPAL (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)
Prof. Dr. Ramazan SEVER (Giresun Üniversitesi)
Prof. Dr. Remzi KILIÇ (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. Recai KUŞ (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Recep DÜNDAR (İnönü Üniversitesi)
Prof. Dr. Recep ÖZMAN (İnönü Üniversitesi)
Prof. Dr. Saynur DERMAN (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Selahattin AVŞAROĞLU (Necmettin Erbakan Üniversitesi)
Prof. Dr. Selma ATEŞ (Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi)
Prof. Dr. Slobodan İLIÇ (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Prof. Dr. Şerife EYÜBOĞLU (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Prof. Dr. Turgut TOK (Pamukkale Üniversitesi)
Prof. Dr. Türkan ERDOĞAN (Pamukkale Üniversitesi)
Prof. Dr. Veysel BOZKURT (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Zeki ARSLANTÜRK (Doğuş Üniversitesi)
Prof. Dr. Zeki BOYRAZ (İnönü Üniversitesi)
Doç. Dr. Ahmet FEYZİ (Atatürk Üniversitesi)
Doç. Dr. Ahmet GÜNEYLİ (Lefke Avrupa Üniversitesi)
Doç. Dr. Aydın ZOR (Akdeniz Üniversitesi)
Doç. Dr. Bayram POLAT (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)
Doç. Dr. Bekir KOCADAŞ (Adıyaman Üniversitesi)
Doç. Dr. Betül APAYDIN YILDIRIM (Atatürk Üniversitesi)
Doç. Dr. Edina SOLAK (Zenica Üniversitesi - Bosna Hersek)
Doç. Dr. Elman CEFERLİ (Nahcivan Devlet Üniversitesi – Azerbaycan)
Doç. Dr. Emrah LEHİMLER (Atatürk Üniversitesi)
Doç. Dr. Emre YILDIRIM (Gaziantep Üniversitesi)
Doç. Dr. Erhan SANCAK (Marmara Üniversitesi)
Doç. Dr. Faik ELEKBER (Milli İlimler Akademisi – Azerbaycan)
Doç. Dr. Fatih TEKER (Gaziantep Üniversitesi)
Doç. Dr. Fayruza H. GARİPOVA (Başkurt Beşeri Bilimler Enstitüsü – Başkurdistan/Rusya)
Doç. Dr. Gulmira ABDIRASOLOVA (Kazak Devlet Kızlar Pedagoji Üniversitesi – Kazakistan)
Doç. Dr. Hakkı ÇİFTÇİ (Çukurova Üniversitesi)
Doç. Dr. Halis Adnan ASLANTAŞ (Eskişehir Osmangazi Üniversitesi)
Doç. Dr. Hasan Tahsin SÜMBÜLLÜ (Atatürk Üniversitesi)
Doç. Dr. Hilmi Erdem SÜMBÜL (Adana Şehir Hastanesi)
Doç. Dr. Hilmi KODAZ (Acıbadem Eskişehir Hastanesi)
Doç. Dr. İlhan UÇAR (Sakarya Üniversitesi)
Doç. Dr. İsmail YILDIRIM (Kayseri Üniversitesi)
Doç. Dr. Kemalettin DENİZ (Gazi Üniversitesi)
Doç. Dr. Kürşat ÖNCÜL (Eskişehir Osmangazi Üniversitesi)
Doç. Dr. Lidiya ABUBAKIROVA (M. Akmulla Devlet Pedagoji Üniversitesi – Başkurdistan/Rusya)
Doç. Dr. Liliana Elena BOŞCAN (Bükreş Üniversitesi – Romanya)
Doç. Dr. Liubovi CHIMPOESH (Moldova İlimler Akademisi - Moldova)
Doç. Dr. Lokman ZOR (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)

Doç. Dr. Marija DHİNDJİC (Sırbistan İlimler ve Sanat Akademisi – Sırbistan)
Doç. Dr. Mehmet Ali EROĞLU (Akdeniz Üniversitesi)
Doç. Dr. Mehmet DALKILIÇ (Kayseri Üniversitesi)
Doç. Dr. Mensur NUREDİN (Uluslararası Vizyon Üniversitesi - Makedonya)
Doç. Dr. Metin KILIÇ (Düzce Üniversitesi)
Doç. Dr. Mustafa KARACA (Anadolu Üniversitesi)
Doç. Dr. Mustafa METE (Gaziantep Üniversitesi)
Doç. Dr. Mustafa YÜCEL (İnönü Üniversitesi)
Doç. Dr. Nur KÖPRÜLÜ (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Doç. Dr. Ömer ZAİMOĞLU (Akdeniz Üniversitesi)
Doç. Dr. Paki KÜÇÜKER (Sakarya Üniversitesi)
Doç. Dr. Ramazan Azim OKYAY (Adana Şehir Hastanesi)
Doç. Dr. Recep ÖZKAN (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)
Doç. Dr. Rukiye KONUK ER (Necmettin Erbakan Üniversitesi)
Doç. Dr. Seyit ÖZKUTLU (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Doç. Dr. Şükrü HAYTA (Balıkesir Üniversitesi)
Doç. Dr. Tahir ŞAHBAZOV (Milli İlimler Akademisi – Azerbaycan)
Doç. Dr. Tudora ARNAUT (Taras Şevçenko Kiev Milli Üniversitesi – Ukrayna)
Doç. Dr. Yasin İPEK (Kayseri Üniversitesi)
Doç. Yıldız SAADETTİN (Bağdat Üniversitesi – Irak)
Doç. Dr. Zoya Nikolaevna KİRİLLOVA (Kazan Federal Üniversitesi – Tataristan/Rusya)
Doç. Dr. Zafer LEHİMLER (Atatürk Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Ahmet AYTAÇ (Adnan Menderes Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Ali ARI (İnönü Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Ayşegül ERDOĞAN (Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Babak JAVANSHİR (Yeditepe Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Cüneyt COŞKUN (Kastamonu Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Coşkun ERDOĞAN (Atatürk Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Ekrem AKSU (Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Ferruh HAŞILOĞLU (Atatürk Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Hakkı ÇILGINOĞLU (Kastamonu Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Hulusi YILMAZ (Nevşehir Hacıbektaş Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet AKKAŞ (Kastamonu Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Muhsin Uğur DOĞAN (Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa TATÇI (Gazi Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa TURAL (Kayseri Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Nuran MALTA-MUHAXHERİ (Priştine Üniversitesi - Kosova)
Dr. Öğr. Üyesi Özkan AYDOĞDU (Cumhuriyet Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Perizat ERTEYAVA (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Ü. Harun Akkaya (Kayseri Üniversitesi)
Yrd. Doç. Dr. Ayten Koruroğlu AKTOLGA (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Yrd. Doç. Dr. Can KARA (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Yrd. Doç. Dr. Ediz Tunçel (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Yrd. Doç. Dr. Gülcan Faike ÜLVAY (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Yrd. Doç. Dr. İzlem KANLI (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Yrd. Doç. Dr. Mustafa Ufuk ÇELIK (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Yrd. Doç. Dr. Sinem Dursun KASIMOĞLU (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Yrd. Doç. Dr. Yeşim Üstün AKSOY (Yakın Doğu Üniversitesi-KKTC)
Dr. Aynura HUSEYNOVA (Azerbaycan)
Dr. Damelia SADYKOVA (Kazakistan)
Dr. Gulshat SHAİKENOVA
Dr. Karlygash ASHIRKHANOVA (Atırav Üniversitesi – Kazakistan)
Dr. Serkan FUNDALAR (KKTC)
Dr. Tursungül KABİYEVA (Kazakistan)

KATILIMCI LİSTESİ

	Katılımcı adı	**Ülke**
1.	Doç. Dr. Sebuhi İBRAHİMOV	Azerbaycan
2.	Səkinə İBRAHİMOVA	Azerbaycan
3.	Doç. Dr. İmaret SÜLEYMANOVA	Azerbaycan
4.	Prof. Dr. Yusif SƏFƏROV	Azerbaycan
5.	Rüfət SƏFƏROV	Azerbaycan
6.	Sabina MALİKOVA	Azerbaycan
7.	Kudyarovna Şolpan TAUBAYEVNA Kanat ASHIRKULOV	Kazakistan
8.	Kulanda BEISENOVA	Kazakistan
9.	Gulzhauhar BATYRKHANOVA	Kazakistan
10.	Alym USSEIULY	Kazakistan
11.	Сымбат М. АХМЕТОВА	Kazakistan
12.	Сымбат М. АХМЕТОВА	Kazakistan
13.	Бұхарбаева Жанат Мұхамеджанқызы	Kazakistan
14.	Қаплан Б. С. Жұмағұлова Қ.Ә.	Kazakistan
15.	Қ. ЕРАЛИЕВА	Kazakistan
16.	Кожамкулова НАЗГУЛЬ Еламанова АЙДАНА Рамазанова САМАЛ Бейсембаева ЗАМЗЯМЯ	Kazakistan
17.	Г.Қ. Ешманова	Kazakistan
18.	Prof. Dr. Fevzi KASAP Öğr. Gör. Zeyde Yalıner ÖREK	KKTC
19.	Ilgor HAMRAEV	Özbekistan
20.	Prof. Dr. Hava SELÇUK Ana Maria PANCU	Türkiye Moldova
21.	Dr. Zekiye ÇAĞIMLAR İbrahim ASLAN	Türkiye
22.	Doç. Dr. Seçkin ARSLAN Necdet Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU	Türkiye
23.	Doç. Dr. Nabi AZEROĞLU	Türkiye
24.	Dr. Öğr. Üyesi Hulusi YILMAZ	Türkiye
25.	Barış GÜNĞEN Prof. Dr. Ali SELÇUK	Türkiye
26.	Doç. Dr. Mehmet GÜNGÖR Mert Berk PARSAK	Türkiye
27.	Doç. Dr. Mehmet GÜNGÖR Nihat Çalımlı Çiğdem Bakar	Türkiye
28.	Doç. Dr. Mehmet GÜNGÖR Burcu Akdemir	Türkiye
29.	Pınar ADIGÜZEL Tuğba ATAL	Türkiye
30.	Tuğba ATAL	Türkiye
31.	Dr. Öğr. Üyesi Ayşe SOYLU	Türkiye
32.	Doç. Dr. Sercan DEMİRGÜNEŞ	Türkiye

33.	Seval GÜRGE Yasin AKÇAKAYA	Türkiye
34.	Prof. Dr. Ünal ŞENTÜRK	Türkiye
35.	Prof. Dr. Bülent KARA	Türkiye
36.	Doç. Dr. Lokman ZOR	Türkiye
37.	Arş. Gör. Erkan KARAMAN Prof. Dr. Mustafa TALAS Öğr. Gör. Zekeriya DEMİR	Türkiye
38.	Prof. Dr. Mustafa TALAS	Türkiye
39.	Prof. Dr. Zeki BOYRAZ	Türkiye

Kongrede Türkiye'nin yanı sıra Azerbaycan, Kazakistan, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti, Moldova ve Özbekistan olmak üzere 6 ayrı ülkeden toplam 39 bildirinin sunumu yapılmış, bildiri sahiplerinin 20'si yurt dışından, 19'u Türkiye'den katılmıştır.

IV. Uluslararası Akdeniz Bilimsel Araştırmalar Kongresi

23-24 Aralık 2022 / Adana

KONGRE PROGRAMI

Adres: Çukurova Belediyesi Orhan Kemal Kültür Merkezi Belediye Evleri Mah. Türkmenbaşı Bulvarı No: 62 Çukurova/Adana

AÇILIŞ PROGRAMI

23 Aralık 2022-Cuma

Kongre Kayıt	:	09:30-10.00
Açılış Programı		
Protokol Mensuplarının Açılış Konuşmaları **Şeref KOCAKAYA** (Dünya Avşarlar Derneği Başkanı) **Prof. Dr. Mustafa TALAS** (Kongre Başkanı) **Soner ÇETİN** (Çukurova Belediye Başkanı)	:	10:00-10:30
Açılış Paneli: **Tarihi ve Kültürüyle Türk Dünyası** **Prof. Dr. Mustafa ÜNAL** (Erciyes Üniversitesi) - Panel Başkanı **Prof. Dr. Hava KURT SELÇUK** (Erciyes Üniversitesi) **Prof. Dr. Ünal ŞENTÜRK** (İnönü Üniversitesi) **Prof. Dr. Bülent KARA** (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi) **Doç. Dr. Hakkı ÇİFTÇİ** (Çukurova Üniversitesi)	:	10:30-12:30
Öğle Yemeği	:	12:30

KONGRE SOSYAL PROGRAMI

KÜLTÜR GEZİSİ: Adana Tarihi ve Turistik Mekânları - Müzeler
Saat: 14.00 – 18.00

KONGRE GALA YEMEĞİ
Saat: 19.00 -22.30

24 Aralık 2022 Cumartesi

Salon 1

1. Oturum (Salon 1)

OTURUM BAŞKANI: Prof. Dr. Kasım KARAMAN

10:30-10:45	Doç. Dr. Nabi AZEROĞLU	GÜNEY AZERBAYCAN TÜRKLERİNİN MİLLİ EDEBİYATI BAĞLAMINDA ŞİKARİ DESTANINDA ANAERKİL UNSURLAR
10:45-11:00	Gulzhauhar BATYRKHANOVA	KAZAK TÜRKÇESİNDE ATASÖZLERİ VE İYİ KELİMESİYLE KURULMUŞ ATASÖZLERİ
11:00-11:15	Dr. Zekiye ÇAĞIMLAR İbrahim ASLAN	İLKOKUL 3. VE 4.SINIF TÜRKÇE DERS KİTAPLARINDAKİ METİNLERİN VATANSEVERLİK DEĞERİ BAKIMINDAN İNCELENEREK KARŞILAŞTIRILMASI
11:15-11:30	Rüfət SƏFƏROV	NARKOMANİYA DÖVRÜN QLOBAL PROBLEMİ KİMİ
11.30-11.45	Сымбат М. АХМЕТОВА	КӨРНЕКТІ МЕМЛЕКЕТ ҚАЙРАТКЕРІ, САЯСАТКЕР САБЫР НИЯЗБЕКОВТІҢ ҚЫЗМЕТІ ТУРАЛЫ АРХИВ ДЕРЕКТЕРІ
	Yemek Arası	

2. Oturum (Salon 1)

OTURUM BAŞKANI: Prof. Dr. Bülent KARA

13:00-13:15	Prof. Dr. Fevzi KASAP Öğr. Gör. Zeyde Yalıner ÖREK	1974 ÖNCESİ TÜRK SİNEMASININ KIBRIS TÜRK MİLLİ MÜCADELESİNE ETKİLERİ ÜZERİNE BİR İNCELEME
13:15-13:30	Doç. Dr. Seçkin ARSLAN Necdet Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU	ORTA ASYA'DAN ANADOLU'YA TÜRK DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ VE TÜRKİYE CUMHURİYETİ DÖNEMİ DEVLET MUHASABESİ ÇALIŞMALARI
13:30-13:45	Prof. Dr. Bülent KARA	TÜRK TOPLUMUN YAPI TAŞI: KÖYLER VE TÜRKMEN KÖYLERİ
13:45-14:00	Prof. Dr. Yusif SƏFƏROV	"KOROĞLU" EPOSUNDA TARİXİ-COĞRAFİ ŞƏRAİTLƏ SƏSLƏŞƏN MƏQAMLAR
14.00-14.15	Kudyarovna Şolpan TAUBAYEVNA Kanat ASHIRKULOV	TÜRK LEHÇELERİNDEKİ ORTAK KELİMELER

3. Oturum (Salon 1)

OTURUM BAŞKANI: Doç. Dr. Hakkı ÇİFTÇİ

14:30-14:45	Dr. İlker Deniz CİNGÖZ	CUMHURİYET'İN KURULUŞUNDA TÜRK HEKİMLERİNİN ROLÜ
14:45-15:00	Doç. Dr. Sercan DEMİRGÜNEŞ	ANLATI ÇÖZÜMLEMESİ: "APARTIMAN" ÖYKÜSÜ ÖRNEĞİ
15.00-15.15	Kulanda BEISENOVA	KAZAK MASALLARININ EĞİTİMSEL ÖNEMİ
15.15-15.30	Doç. Dr. Sebuhi İBRAHİMOV	TÜRK DÜNYASINDA NAXÇIVAN ALİMLƏRİNİN YERİ VƏ ROLU
15:30-15:45	Doç. Dr. Hakkı ÇİFTÇİ	DÜNYA EKONOMİSİNDE GÖÇ VE YOKSULLUKLA İLGİLİ DEĞERLENDİRMELER

4. Oturum (Salon 1)

OTURUM BAŞKANI: Prof. Dr. Mustafa TALAS

16:00-16:15	Doç. Dr. İmaret SÜLEYMANOVA	ATALAR SÖZÜNDƏ MİLLİ-MƏNƏVİ DƏYƏRLƏR (AZƏRBAYCAN VƏ TÜRKİYƏ TÜRKÇƏLƏRİNİN MATERİALLARI ƏSASINDA)
16.15-16.30	Doç. Dr. Lokman ZOR	SİNEMADA OYUNCU YÖNETİMİ
16.30-16.45	Сымбат М. АХМЕТОВА	ҚҰРАНҒА ТӘНТІ БОЛҒАН ҒАЛЫМ
16.45-17.00	Prof. Dr. Mustafa TALAS	TÜRK TARIMININ YAPISAL SORUNLARI VE TARIMSAL DESTEKLEMELER
17.00-17.15	Səkinə İBRAHİMOVA	QƏDİM ŞƏRQDƏ İLK YAZI MƏDƏNİYYƏTİ VƏ HÜQUQ ELMİNİN YARANMA SƏBƏBLƏRİ
17.15-17.30	Кожамкулова Назгуль Еламанова Айдана Рамазанова Самал Бейсембаева Замзямя	БАСТАУЫШ МЕКТЕПТЕ ЭКОЛОГИЯЛЫҚ ТӘРБИЕНІ ҚАЛЫПТАСТЫРУДЫҢ ТЕОРИЯЛЫҚ-ӘДІСНАМАЛЫҚ НЕГІЗДЕРІ

Salon 2

1. Oturum (Salon 2)

OTURUM BAŞKANI: Prof. Dr. Ali SELÇUK

10:30-10:45	Қ. ЕРАЛИЕВА	ХРУЩЕВТІК «ЖЫЛЫМЫҚ» КЕЗЕҢІНДЕГІ ӘЛЕУМЕТТІК-ЭКОНОМИКАЛЫҚ ЖАҒДАЙДЫҢ ҚАЗАҚ ЖУРНАЛИСТИКАСЫНА ТИГІЗГЕН ӘСЕРІ
10:45-11:00	Tuğba ATAL	LAZER KULLANIMINDA İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ UYGULAMALARI
11:00-11:15	Barış GÜNĞEN Prof. Dr. Ali SELÇUK	ZİYARET FENOMENİNİN TOPLUMSAL HAFIZANIN İNŞASINDAKİ ROLÜ: VEYSEL KARANİ TÜRBESİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER
11:15-11:30	Г.Қ. Ешманова	КӘСІБИ КОМПЬЮТЕРЛІК БАҒДАРЛАМАЛАРДЫҢ КЕҢЕЙТІЛГЕН МҮМКІНДІКТЕРІ АРҚЫЛЫ БІЛІМАЛУШЫЛАРДЫҢ ШЫҒАРМАШЫЛЫҚ ҚАБІЛЕТТЕРІН ДАМЫТУ
11.30-11.45	Бұхарбаева Жанат Мұхамеджанқызы	ЛЮДВИГИЯ ПАЛЮСТРИС (LUDWIGIA PALUSTRIS) ЖӘНЕ БАКОПА МОНЬЕ (BACOPA MONNIERI) СУ ӨСІМДІКТЕРІНІҢ МҰНАЙ ҚОСЫЛЫСТАРЫНЫҢ БИОСОРБЕНТІ РЕТІНДЕГІ РӨЛІН УЛЬТРАҚҰРЫЛЫМДЫҚ БАҒАЛАУ
	Yemek Arası	

2. Oturum (Salon 2)

OTURUM BAŞKANI: Prof. Dr. Hava SELÇUK

13:00-13:15	Prof. Dr. Hava SELÇUK Ana Maria PANCU	TÜRKİYE CUMHURİYETİ DEVLETİ İLE GAGAUZ YERİ ARASINDAKİ SİYASİ VE SOSYO-KÜLTÜREL MÜNASEBETLER
13:15-13:30	Pınar ADIGÜZEL Tuğba ATAL	TARIMDA İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ
13:30-13:45	Ilgor HAMRAEV	BAĞIMSIZLIK DÖNEMİNDE TÜRK VE ÖZBEK ŞİİRİNDEKİ ORTAK ÖZELLİKLER
13:45-14:00	Dr. Öğr. Üyesi Hulusi YILMAZ	SOSYOLOJİK ARAŞTIRMALARDA FENOMENOLOJİK YAKLAŞIMIN KULLANIMI ÜZERİNE
14.00-14.15	Arş. Gör. Erkan KARAMAN Prof. Dr. Mustafa TALAS Öğr. Gör. Zekeriya DEMİR	ÖZEL YETENEKLİ MÜLTECİ VE SIĞINMACI ÇOCUKLAR ÜZERİNE YAPILMIŞ ARAŞTIRMALARIN İNCELENMESİ

3. Oturum (Salon 2)

OTURUM BAŞKANI: Prof. Dr. Ünal ŞENTÜRK

14:30-14:45	Prof. Dr. Ünal ŞENTÜRK	ÇOCUKLUĞUN TARİHSELLİĞİ ÜZERİNE
14:45-15:00	Sabina MALİKOVA	AZERBAYCAN'DA TARİH YAZIMINDA SOVYET ALGISI
15.00-15.15	Қаплан Б. С. Жұмағұлова Қ.Ә.	БОЛАШАҚ БИОЛОГ МҰҒАЛІМДЕРДІҢ ИННОВАЦИЯЛЫҚ МӘДЕНИЕТІН ҚАЛЫПТАСТЫРУ ҮРДІСІ
15.15-15.30	Dr. Öğr. Üyesi Ayşe SOYLU	ORTAOKULLARDA SANAT VE SPOR DERSLERİNİN İŞLEVSELLEŞTİRİLME BİÇİMLERİ
15:30-15:45	Usseiuly ALYM	ҚАЗАҚ ТҮРІК БЕСІК ЖЫРЛАРЫНЫҢ ТАНЫМДЫҚ- ТӘРБИЕЛІК МӘНІ

4. Oturum (Salon 2)

OTURUM BAŞKANI: Prof. Dr. Zeki BOYRAZ

16:00-16:15	Doç. Dr. Mehmet GÜNGÖR Mert Berk PARSAK	SOSYAL BİLGİLER ÖĞRETMEN ADAYLARININ DİJİTAL VATANDAŞLIK DÜZEYLERİNİN DİJİTAL VATANDAŞLIK ALT BOYUTLARINA GÖRE İNCELENMESİ
16.15-16.30	Seval GÜRGE Yasin AKÇAKAYA	DOĞA VE FEN OKULU EĞİTİMLERİNE KATILAN ÖĞRETMENLERİN DOĞA TEMELLİ EĞİTİM YAPMALARINA YÖNELİK GÖRÜŞLERİNİN İNCELENMESİ
16.30-16.45	Prof. Dr. Zeki BOYRAZ	TÜRKİYE'DE DOĞA KAYNAKLI AFETLER VE AFET YÖNETİMİ
16.45-17.00	Doç. Dr. Mehmet GÜNGÖR Nihat Çalımlı Çiğdem Bakar	GÖÇMEN ÖĞRENCİLERİN EĞİTİM-ÖĞRETİM SÜRECİNE, GÖÇMEN /GÖNÜLLÜ EĞİTMENLERİN KATKILARINA İLİŞKİN SINIF ÖĞRETMENLERİNİN DEĞERLENDİRMELERİ
17.00-17.15	Doç. Dr. Mehmet GÜNGÖR Burcu AKDEMİR	21. YÜZYIL BECERİSİ OLARAK DİJİTAL YETKİNLİK: ADANA İLİ ARAŞTIRMASI

ORTA ASYA'DAN ANADOLU'YA TÜRK DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ VE TÜRKİYE CUMHURİYETİ DÖNEMİ DEVLET MUHASABESİ ÇALIŞMALARI[1]

Doç. Dr. Seçkin ARSLAN [2]
Necdet Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU[3]

ÖZET

Türk Devletlerinde muhasebeye ilişkin ilk kayıtlara 6. yüzyıla dayanan Göktürk Devletine ait belgelerde ve Orhun Kitabeleri'nde rastlanmıştır. Söz konusu kayıtların devlet hesaplarına ilişkin olduğu kanaati hakimdir. Türklerin Orta Asya'dan sonra Anadolu'yu fethederek burada kurdukları Büyük Selçuklu ve Anadolu Selçuklu İmparatorlukları ile Osmanlı İmparatorluğu dönemlerinde kayıt kültürü Fars kültüründen etkilenmiştir. Öyle ki; Abbasiler tarafından geliştirilen Merdiven Yöntemi farklı bir isimle de olsa ihtiyaçlara göre geliştirilmiş ve Osmanlı İmparatorluğu tarafından 19. yüzyıla kadar kullanılmıştır. Tanzimat sonrası dönem ise çift taraflı kayıt sisteminin benimsendiği, muhasebe organizasyonda değişikliklerin yaşandığı bir dönemdir. Osmanlı İmparatorluğu'nun dağılmasından sonra kurulan Türkiye Cumhuriyeti döneminde de devlet muhasebesi alanına yönelik köklü değişiklikler gerçekleşmiştir.

Cumhuriyet döneminde devlet muhasebesi açısından en önemli değişiklikler Maliye Bakanlığı ile Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (IBRD) arasında imzalanan Kamu Mali Yönetimi Projesi kapsamında gerçekleşmiştir. Ülkemizde yaşanan 1994 krizinin ardından yapılan bu anlaşma ile kamu mali yönetimi açısından yeni bir anlayış ortaya çıkmıştır. Burada uluslararası örgütlerle olan ilişkilerin önemini de göz ardı etmemek gerekir. Zira, bu örgütlerle olan ilişkilerde ekonomik veriler önem taşımaktadır. Örneğin IMF'den kredi alabilmek ve AB üyesi olabilmek için bu örgütlerce belirlenen ekonomik kriterlerin sağlamış olmak gerekmektedir. Dolayısıyla, milli ekonomilere ilişkin verilerin zamanında ve doğru olarak elde edilmesi konusu büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda öncelikle devlet hesaplarının elektronik ortamda anlık olarak takip edilebilmesine imkân sağlayan Say2000i projesi hayata geçirilmiştir. Yapılan çalışmalar bununla da kalmamış Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği ve IMF gibi kuruluşlarca kabul edilen muhasebe uygulamaları benimsenmiş, bir başka ifadeyle nakit esasına dayalı muhasebe sistemi terk edilerek tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulamaya konulmuştur.

2004 yılında başlayan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulamaları açısından önemli bir aşama da 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte devlet muhasebesi standartları çalışmalarının başlamış olmasıdır. Devlet muhasebesi yönetmeliklerinin Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartların uyumunun en üst düzeye çıkarılması amacıyla Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde köklü değişiklikler yapılmıştır. Standartlara uyum kapsamında 2018 yılında yapılan değişiklikler de söz konusu olmakla birlikte bu düzenlemeler, standartlarda yapılan güncellemelere ilişkindir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Devlet Muhasebesi, Türk Devlet Muhasebesi, Devlet Muhasebe Sistemi, Devlet Muhasebesi Standartları

---

[1] Bu çalışma Doç. Dr. Seçkin ARSLAN danışmanlığında, Necdet Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU tarafından Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı'nda hazırlanan "**Türkiye'de Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine Geçiş ve Devlet Muhasebesi Standartları Uygulamaları**" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

[2] Kayseri Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Muhasebe ve Finans Yönetimi Öğretim Üyesi, seckinarslan@kayseri.edu.tr.

[3] Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Öğrencisi, necdet.yakupcebioglu@gmail.com

TURKISH STATE ACCOUNTING SYSTEMS AND STATE ACCOUNTING STUDIES IN THE REPUBLIC OF TURKEY FROM CENTRAL ASIA TO ANATOLIA[4]

ABSTRACT

The first records of accounting in the Turkish States were found in the documents of the Gokturk State which dated back to the 6th century and in the Orkhon Inscriptions. It is presumed that the records in question were pertinent to state accounts. Recording culture throughout the reigns of the Great Seljuk and Anatolian Seljuk Empires, as well as the Ottoman Empire, established following the conquest of Anatolia after Central Asia by the Turks, was influenced by Persian culture. So that, the Ladder Method developed by the Abbasids, albeit with a different name, was developed according to the needs and had been employed by the Ottoman Empire until the 19th century. The post-*Tanzimat* (Reformation) era, on the other hand, was a period during which the double-sided registration system was adopted and changes were experienced in the accounting organization. In the period of the Republic of Turkey, which was established after the collapse of the Ottoman Empire, radical changes took place in the field of state accounting.

The most important changes in terms of state accounting in the Republican period took place within the scope of the Public Financial Management Project signed between the Ministry of Finance and the International Bank for Reconstruction and Development (IBRD). With this agreement signed following the crisis of 1994 in Turkey, a new understanding has emerged in terms of public financial management. Here, of course, the importance of relations with international organizations should not be overlooked.Because, economic data is crucial in relations with these organizations. For instance, in order to lend a loan from the IMF and become an EU member, it is necessary to fulfill the economic criteria determined by these organizations. Therefore, it is of great importance to punctually obtain accurate data on national economies. In this context, the Say2000i project, which enables instant monitoring of government accounts electronically, has been put into practice. The studies were not limited to that, the accounting practices accepted by organizations such as the United Nations, the European Union and the IMF were adopted, in other words, the cash-based accounting system was abandoned and the accrual-based accounting system was put into practice.

An important step in terms of accrual-based government accounting practices, which began in 2004, was the commencement of state accounting standards studies pursuant to the Law No. 5018 on Public Financial Management and Control. Fundamental changes were made in the General Management Accounting Regulation in order to maximize the harmonization of state accounting regulations with the standards published by the state accounting standards board. Although there were also changes made in 2018 within the scope of compliance with the standards, these regulations aimed at reflecting the updates made in the standards.

Keywords: Accounting, Government Accounting, TurkishGovernment Accounting, Government Accounting System, Government Accounting Standards,

[4]This study was conducted by Necdet Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU, under the supervisory of Assoc. Prof. Dr. Seçkin ARSLAN, and was derived from the doctoral thesis titled "**Transition to Accrual Based Government Accounting in Turkey and Government Accounting Standards Applications**" written at Niğde Ömer Halisdemir University, Social Sciences Institute, Department of Business Administration, Accounting and Finance.

1. GİRİŞ

Türkler her daim tarihe yön veren kadim bir millet olmuştur. Güçlü ve kuvvetli kelimeleriyle özdeşleşmiş Türk kelimesinin ilk olarak Göktürk Devleti ile ortaya çıktığı, Türklerin anavatanının Orta Asya olduğu ve Türk tarihinin bir bütünlük gösterdiği kabul görmektedir. Tarih boyunca devam eden bu bütünlüğü sağlayan en önemli etkenler arasında ise yurt edinilen topraklara taşınan kültür ön plana çıkmaktadır. Taşınan bu kültürün bir parçası kayıt kültürü bunun ekonomik alana yansıması ise muhasebe kayıtları olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebeye ilişkin ilk kayıtlara Göktürk Devletine ait 6. yüzyıla dayanan belgeler ile Orhun Kitabelerinde rastlanmıştır. Söz konusu kayıtların devletçi bir ekonomi kapsamında devlet hesapları etrafında şekillendiği değerlendirilmektedir.

Ancak, Türklerin Anadolu'yu fethiyle birlikte gerek komşularıyla olan ekonomik ve siyasi ilişkileri gerekse Anadolu Selçuklu Devleti'nin son döneminde yaşana siyasi gelişmeler nedeniyle kamu mali yönetiminin dolayısıyla muhasebe kayıt kültürünün Fars kültüründen etkilenmesi kaçınılmaz olmuştur. Bu etki Osmanlı kayıt kültürünün şekillenmesinde de önemli rol oynamıştır. Öyle ki; Abbasi Devleti tarafından devlet muhasebesinde kullanılan ve "Merdiven Yöntemi" adı verilen usul, Osmanlı İmparatorluğu tarafından da 14. yüzyıldan itibaren "Muhasebe-i Umumiye" (Genel Muhasebe) adı altında, ortaya çıkan ihtiyaçlar çerçevesinde sürekli geliştirilerek Meşrutiyetin ilânına kadar kullanılmaya devam edilmiştir. 1879 yılında ise yöntem yerini çift taraflı kayıt yöntemine bırakmıştır.

Osmanlı İmparatorluğu'nun 1. Dünya Savaşı sonrasında yıkılmasının ardından Anadolu topraklarında İstiklal Savaşı verilmiş, kazanılan büyük zafer Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kurulmasıyla taçlanmıştır. Ancak, yaşanan savaşlar nedeniyle halkın ekonomik kaynaklarının sınırlı olması Cumhuriyetin ilanından sonra devletçi ekonomi politikalarının uygulanmasını zorunlu kılmıştır. Uzun bir süre boyunca en büyük tüketici konumunda olan devlet, ülke ekonomisi üzerinde önemli etkilere sahip olmuştur. Devletin ekonomik hayattaki en büyük aktör olması ekonomi alanında yeni yasal düzenlemeler yapılması ihtiyacını beraberinde getirmiştir. Bu düzenlemelerden belki de en önemlisi 1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye (Genel Muhasebe) Kanunudur. Bu Kanunla, devlet bütçesi ve devlet muhasebesinin organizasyonuna ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. 1928 yılında çıkarılan Hazine Hesap Usullerine Dair Talimatname ile de devlet muhasebesinde kullanılacak yevmiye sistemi ve hesaplara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Birinci Dünya Savaşının yaraları henüz tam anlamıyla sarılamamışken yaşanan 2. Dünya Savaşı sonrası dönem ise devletlere sosyoekonomik hayatın hızla gelişmesi için önemli görevler yüklemiş; bu kapsamda, hükümetler uyguladıkları ekonomi politikaları ile ülke ekonomileri açısından önemli faaliyetler gerçekleştirmişlerdir. Devletlerin yerine getirdikleri fonksiyonlarda yaşanan gelişmeler, ekonomik ve sosyal hayatın yeniden düzenlenmesi ihtiyacını ülkemizde de göstermiş ve 1948 yılına kadar uygulanan devlet muhasebesi sisteminde değişiklikler yapılmasına neden olmuştur. Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği yayımlanmıştır. Yeni düzenlemeler muhasebe işlemleri ile belge düzenini ayrı ayrı ele almış, sisteme eklenen hesaplar ile elde edilen verilerin çeşitliliğini artırmıştır.

1960 yılından sonraki dönemde ise devlet ile özel sektör ilişkisi artarak, uluslararası boyutta da ticari ve mali ilişkilerde bazı yenilikler meydana gelmiştir. Bu dönemde devletlerin ekonomilerdeki rolü göreceli olarak azalmış, devlet muhasebesi bütçenin uygulanmasına

yönelik işlemlere yoğunlaşmıştır. Bu yönüyle de devlet muhasebesi, ekonomi ile kamu mali yönetimine ilişkin en temel ve güvenilir verilerin kaynağı olma görevini üstlenmiştir. Bu görev, devlet muhasebesi alanında değişim ve gelişimi beraberinde getirmiş, hesap planımıza taahhüt ve tahakkuk hesapları eklenmiş, nazım hesapların sayısı artırılmıştır (Tokay, Yakupçebioğlu ve Arslan: 2012-177-212).

1990 yılında ise 1948 yılından itibaren uygulanan iki yönetmelik, Devlet Muhasebesi Yönetmeliği adı altında tek yönetmelikte birleştirilmiştir. Yapılan bu değişiklikle, mevzuatın dilinin basitleştirilmesi, hesap sayısının azaltılması ve işlemlerin kolaylaştırılması amaçlanmıştır. Ayrıca, devlet muhasebesi sistemi, teknolojik gelişmeler de dikkate alınarak muhasebe kayıtlarının, defter, cetvel ve belgelerin bilgisayarlar yardımı ile düzenlenmesine olanak sağlayacak bir yapıya kavuşturulmuştur.

Ülkemizdeki devlet muhasebesi açısından en köklü değişinin başlangıcı ise 1995 yılında Maliye Bakanlığı ile Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (IBRD) arasında imzalanan "Kamu Mali Yönetimi Projesi" ne dayanmaktadır. Proje kapsamında zaman içinde nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine doğru bir geçiş hedeflenmiş, 2004 yılında çıkarılan Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği ile tahakkuk esası benimsenmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun tüm hükümleriyle birlikte yürürlüğe girmesine kadar geçen süreç içeresinde de muhasebe sisteminde düzenlemeler yapılmaya devam edilmiştir. Bu kapsamda, kanunun kurumsal sınıflamasına uygun olarak hazırlanan çerçeve yönetmelik niteliği taşıyan ve çerçeve hesap planının uygulanmasını zorunlu hale getiren "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" 2006 yılı başında yürürlüğe girmiştir.

Kanunun getirdiği önemli bir düzenleme de genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarını uluslararası standartlara uygun hale getirebilmek için Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu'nun oluşturulmasıdır (Tokay, Yakupçebioğlu ve Arslan: 2012-177-212). 2006 yılının Haziran ayında çalışmalarına başlayan Kurul bugüne kadar IPSAS (International PublicSector Accounting Standards)'larla uyumlu 30 adet Devlet Muhasebesi Standardı yayımlamıştır. Yayımlanan standartlarla devlet muhasebesi yönetmeliklerinin uyumlaştırılması kapsamında Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde 2014 ve 2018 yıllarında değişiklikler yapılması gerekmiştir. 2014 yılında yapılan değişiklikler köklü bir değişimi ifade ederken 2018 yılında yapılan değişiklikler ise daha çok 2014 yılı sonrasında yayımlanan IPSAS'lara uyumlaştırma çabalarına yöneliktir.

2. TÜRK MUHASEBE KAYIT KÜLTÜRÜ

Kayıt kelimesi sözlükte "Bir yere mal ederek deftere geçirme" veya "Bir yazının, bir hesabın tarih, numara vb.nin veya kopyasının bir yerde yazılı bulunması" olarak ifade edilmektedir. Muhasebe biliminde de parayla ifade edilebilen iktisadi değerler kayıt altına alınmaktadır. Orta Asya'da 1400 yılık bir geçmişe sahip yazılı belgeler ile dikilitaşlardaTürk kelimesini ilk kullanan devletin Göktürk Devleti olduğu bilinmektedir. Bu belgelerde hesaplaşma ve envanter niteliğindeki bilgilere rastlanmıştır. Zamanla bu bilgiler Anadolu aracılığıyla Orta Asya'dan Avrupa'ya kadar ulaşmıştır. Bu nedenle de Türk muhasebe kayıt kültürünün hem Avrupa'yı etkilediği hem de Avrupa'dan etkilendiği ifade edilebilir.

Türk muhasebe kayıt kültürünü önemli derecede etkileyen bu tarihi akışı aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Güvemli ve diğerleri, 2014:2):

- Orta Asya kayıt kültürü (600-1071 yılları arası)
- Anadolu kayıt kültürü (1071-1839 yılları arası
  - Büyük Selçuklu İmparatorluğu (1040-1092yılları arası)
  - Anadolu Selçuklu Devleti (1092-1308yılları arası)
  - Osmanlı İmparatorluğu (1299-1839yılları arası)
- Batılılaşma dönemi kayıt kültürü
  - Osmanlı İmparatorluğu (1839-1922yılları arası)
  - Türkiye Cumhuriyeti (1923 sonrası)

2.1. Orta Asya Kayıt Kültürü

Orta Asya kayıt kültürü dönemi olarak adlandırılan ve 600-1071 yılları arasındaki dönemi kapsadığı kabul edilen bu dönemde Göktürk Devleti ile Uygur Devleti ön plana çıkmaktadır.

2.1.1. Göktürk Devleti'nde Muhasebe Kayıt Kültürü

Türk muhasebe kayıt kültürünün ilk izlerini hayvancılıkla uğraşan göçebe bir topluluk olan Göktürk Devleti'ne ait belgelerde görmek mümkündür. Bugün Londra British Museum'dasergilenmekte olan bu belgelerde devlet yönetimi ve kayıt kültürüne ilişkin birçok bilgi yer almaktadır. Bu belgelerde yer alan kayıtlardan bir kısmı da devlet muhasebesi açısından önemli yer teşkil eden vergi memurlarının kayıtlarıdır (Güvemli, 1995:158-163). Göktürk Devleti açısından Orta Asya kayıt kültürüne ilişkin bir başka önemli kaynağın da Orhun Kitabeleri olduğu kabul edilmektedir. Orhun Kitabeleri'nde Bilge Kağan'ın oğlu Kültegin'in malvarlığına ilişkin olarak yer verilen envanter niteliğindeki bilgiler; altın, gümüş, binek hayvanı ve çadır sayısı vb. gibi Göktürk Devleti'nin kayıtların tutulmasına verdiği önemi açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Buradan çıkarılabilecek bir başka sonuç ise iktisadi açıdan devletçi bir anlayışın hüküm sürdüğü ve mali yönetime bağlı kayıt kültürünün de bu devletçi anlayış içinde geliştiğidir (Güvemli ve diğerleri, 2014:6).

2.1.3. Uygur Devleti'nde Muhasebe Kayıt Kültürü

Göktürk Devleti'nin egemenliğinin son bulmasıyla Uygur Devleti'nin egemenliğini başlamıştır. Uygurların ilk yerleşik Türkler olması, farklı bir sosyal ve hukuki düzeni de beraberinde getirmiştir. Yerleşik düzene sahip olmanın bir başka sonucu da komşu devletlerle olan ilişkilerin farklı boyutlara taşınmasıdır. Uygur Devleti'nin Çinliler ile olan ilişkileri nedeniyle bu dönem savaşların fazla yaşanmadığı bir dönemdir. 9. yüzyıl ortalarına kadar varlığını sürdüren Uygurların kayıt kültürü açısından önemli özelliği ise hukuk ve kişiler arasındaki işlemlere ilişkin belgelere sahip ilk Türk topluluğu olmalarıdır (Güvemli ve diğerleri, 2014:7). Uygurların hukuk düzeninin Moğol İmparatorluğu'na hatta diğer Türk Devletlerine de rehberlik ettiği değerlendirilmektedir.

Özel bir alfabe kullanan Uygurlardan kalan mali yönetim ve kayıt düzenine ilişkin belgelerin incelenmesinden toplanan vergilere, vakıflara, arazilere ve bunlara ilişkin kira, rehin ortaklık gibi hukuki ilişkilere, borç vermeye, tarım ve hayvancılıkla ilgili ürünlere ve bunlardan elde edilen mahsullere ilişkin kayıtların varlığı tespit edilmiştir. Bu kayıtların mali yönetim kapsamındaki sayım kayıtları ile kişiler arasındaki hukuki ilişkilere ilişkin kayıtlar olduğu anlaşılmaktadır (Ögel, 1992:77). Bu yönüyle, Uygur Devleti'nden kalan belgelerden temelde iki hususun dikkat çektiği görülmektedir. Bunlardan birincisi devletçi yapıyla özel girişime dayalı ekonomik bir yapının bir arada bulunması, Türk topluluklarının Uygur Devleti

ile birlikte gelişen hukuki yapı çerçevesinde kayıt düzenine özel bir önem atfetmiş olmalarıdır.

Uygur Devleti'nden sonra da bölgede ve özellikle de Batı Asya'da Karahanlılar ve Gazneliler gibi Türk Devletleri kurulmuş olsa da bu devletlerin sosyal yapı ve yönetim anlayışı bakımından kendilerinden önceki Türk Devletlerini örnek aldıkları görülmüştür. Bu devletlerin yönlerini Asya'nın batısına doğru çevirmeleri Hindistan ve İran gibi devletlerle daha çok savaşa dayalı ilişkileri kaçınılmaz hale getirmiştir. Bunun sonucu olarak da devletçi anlayışa dayalı yönetim güçlenmiştir.

Sonuç olarak, bu Türk Devletleri çevrelerindeki güçlü devletlere rağmen varlıklarını sürdürürken kendi sosyal yapılarını korumuş aynı zamanda bunların yanında kendi mali ve hukuki düzenlerini de oluşturmuşlardır. Dolayısıyla, Türkler Orta Asya'dan Anadolu'ya gelirken beraberlerinde alfabelerini, dillerini, hukuki ve mali düzenlemelerini de getirmişlerdir. Ne var ki; Türklerin Anadolu'daki kayıt kültürünü oluşturma çabalarında Orta Asya'dan getirmiş oldukları kültürü geliştirmek yerine İslamiyet'in kabulünün de etkisiyle Fars ve Arap kayıt kültürünü benimsedikleri görülmektedir (Güvemli ve diğerleri, 2014:9)

2.2. Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürü

Arap ve Fars kültürlerinin etkisi altında şekillenen Osmanlı İmparatorluğu ile mükemmelleşen Anadolu kayıt kültürü, oldukça uzun bir döneme yayılmıştır. Devletçi bir muhasebe kayıt kültürüne sahip olan bu dönemi, Osmanlı imparatorluğu öncesi dönem ve Osmanlı İmparatorluğu dönemi olarak ikiye ayırmak mümkündür.

2.2.1. Osmanlı İmparatorluğu Öncesi Dönem

Bizans kayıt kültürünün hâkim olduğu Anadolu'da muhasebe kayıt kültürünün dönüşümü, Türklerin 1071 yılında kazandığı Malazgirt Zaferi ile başlamıştır. Ancak dönüşüm başlangıçta yavaş olmuştur. Zira, bu zaferden sonra Anadolu'ya ilk yerleşenler göçebe Türk topluluklarıdır. Dolayısıyla asıl ve hızlı dönüşümün Cengizhan'ın Batı Asya'da yer alan Semerkand, Buhara ve Taşkent gibi Türk şehirlerini istilasından sonra Anadolu'ya gelen Türk topluluklarının Anadolu Selçuklu Devletini kurması ile başladığını söylemek daha doğru olacaktır (Güvemli ve diğerleri, 2014:9).

Selçuklu Devletlerinin Orta Asya Türk Devletleri ile önemli ortak yanları sosyal hayatları ile dillerini korumaları ve devlet yönetiminde devletçilik anlayışının benimsemiş olmalarıdır. Bu benzerliklerin temelinde ise Orta Asya Türk Devletlerinde olduğu gibi Selçuklu Devletlerinin de etrafında var olan Bizans İmparatorluğu, İran ve Arap Devletleri gibi güçlü devletlere rağmen varlığını devam ettirebilme çabası yatmaktadır.

Türklerin Anadolu'ya gelirken büyük çoğunlukla İslam Dinini kabul etmiş olmaları Arap Devletleri ile iyi ilişkiler kurulmasını sağlamış, sürekli batıya doğru ilerlemeleri ise bir taraftan İran'la oluşabilecek sürtüşmeleri azaltırken diğer taraftan da karşılarına güç odağı olarak Bizans İmparatorluğu'nu çıkarmıştır. (Güvemli ve diğerleri, 2014:10). Ancak, Anadolu Selçuklu Devleti'nin son 80 yılında yaşanan, Orta Doğu ve Anadolu'daki dengeleri bozan Moğol istilası, Fars kültürünün devletin mali yönetimini özellikle de devlet muhasebesini biçimlendirmesinde etkili olmuştur. Halk Türkçe konuşurken devletin yönetim dilinin Arapça ve Farsça'nın etkisi altında kalmasında 1220'li yıllarda başlayıp 1350'li yıllara kadar devam eden bu istilanın payı inkâr edilemez (Güvemli ve diğerleri, 2014:10). Aslında önce Selçuklu daha sonra da Osmanlı kayıt kültürünün şekillenmesinde önemli rol oynayan bu 130 yıllık süreçte en önemli husus belki de Moğol İmparatorluğu'nun İran'daki kolu olarak kabul edilen

ve 14. yüzyılın ortalarına kadar hüküm süren İlhanlı Devleti'nin Bağdat'ı ele geçirip Abbasi Devleti'ne son verirken Abbasi Devleti'nin mali yönetim kadrolarını, kültürünü ve kayıt düzenini Tebriz'e getirmesidir (Uzunçarşılı, 1988:214). Bu süreç, Orta Doğu'da muhasebe olgusunu biçimlendirmeye başlamıştır. Abbasi Devleti tarafından devlet muhasebesinde kullanılan ve "Merdiven Yöntemi" adı verilen usul, İlhanlı Devleti uygulamalarını etkileyerek Fars kültürü çerçevesinde büyük gelişmeler göstermiş ve çağın en ileri devlet muhasebesi düzenlerinden birisi olmuştur. Bu yönteme ilişkin olarak pek çok kitap yazılmış olmakla birlikte İlhanlılar döneminde 1309-1363 yılları arasında yazıldığı bilinen dört önemli muhasebe öğreti kitabı bugüne kadar ulaşmıştır. Bu kitaplar; Saadetname, Kanunu-u Saadet, Cami-ülHesab ve Risale-i Felekiyye:Kitab-us Siyakat olup en ünlü olanı Risale-i Felekiyye:Kitab-us Siyakat'tır (Eker, 2013:344).

Bu dört öğreti kitabının muhasebe sisteminin şekillenmesinde önemli rol oynadığı ve Orta Doğu'da muhasebe sisteminin devletçiliğe dayalı olduğunu açıkça gösterdiği kabul edilmekte olup kitaplarda yer verilen bazı hususları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Güvemli ve diğerleri, 2014:11).

- Mali kararların alınması, uygulanması ve devlet muhasebesi örgütü ortaya çıkmış ve bu yapının bütünüyle devlet örgütü içindeki yeri belirlenmiş,
- Devlet muhasebesi örgütünü oluşturan alt birimlerin adları ve muhasebe çalışanlarının ilk unvanları belirmeye başlamış,
- Devletin yıllık kesin hesabının oluşturulmasına yönelik bir muhasebe sistemi oluşmaya başlamış,
- Devlet muhasebesi siteminde bir defter sistemi düzeni doğmaya başlamış,
- Muhasebe defteri yazım kuralları açıklıkla ortaya konulmaya çalışılmış, gelişmiş Arap rakamlarının kullanılması, defterlerin siyakat yazısı ve siyakat rakamları ile yazılması devlet muhasebesinin önemini ve değerini artırmış ve
- Yılbaşında yükümlüye ödeyeceği vergi bildirildiği için tahakkuk muhasebesinin esasları ortaya konulmaya başlanmıştır.

Anadolu'da muhasebe kayıt kültürünün oluşumu uzun bir döneme yayılmıştır. Buna gerekçe olarak iki önemli sebep öne çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, Anadolu Selçuklu Devleti'nin mali yapısının tam anlamıyla bağımsız olamamasıdır. Bunun anlamı, mali düzen açısından bağımsızlığın ancak Anadolu'daki Moğol emirlerinin izin verdiği ölçüde olmasıdır. İkinci sebep ise Osmanlı Devleti'nin fetih için Trakya ve Balkanlara yönelmesi, devlet sınırlarını batıya doğru genişletirken doğu sınırını da İlhanlılara vergi ödeyerek koruma yolunu seçerek mali yönetim konularına uzak kalmasıdır. Ne zaman ki Osmanlı Devleti Anadolu Türk Beyliklerini egemenliğe altına alarak Anadolu'nun tamamına hâkim olmuş, o zaman mali yönetim kaynaklarına da yakın olmuştur. Osmanlı Devleti'nin doğuya dönüşü Moğolların Orta Doğu'daki etkinliğinin kaybolduğu döneme rastlamaktadır. Bu durumun Osmanlı Devleti açısından bir şans olduğu kabul edilmektedir. Zira, Osmanlı Devleti için ne İranlı aydınların yardımına ne de İlhanlıların geliştirdiği mali yönetim sisteminin alınmasına herhangi bir siyasi engel kalmamıştır.

2.2.2. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Osmanlı İmparatorluğu'nun muhasebe organizasyonu, bu organizasyonun yönetimi ile kullanılan muhasebe sistemi açısından büyük ölçüde Abbasiler, Selçuklular ve İlhanlıların etkisi altında kaldığı kabul edilmektedir. Osmanlı Devleti doğu sınırının güvenliği sağladıktan

sonra yaklaşık yarım asırlık bir süre boyunca İlhanlılar'a vergi ödemeye devam etmiştir. Mali ilişkilerin devam ettiği bu süre içerisinde Osmanlı Devleti İlhanlılar'dan Merdiven Yöntemini öğrenmiş ve kendine uyarlamıştır. İlhanlı devlet muhasebesinde görevli Türk kökenli yetkililerin daha sonraki süreçte Anadolu'ya göçünün, yöntemin Osmanlı Devleti tarafından benimsenmiş olmasına katkı sağlamış olabileceği de değerlendirilmektedir (Eker, 2013:346). "Merdiven Yöntemi" olarak adlandırılan ve esas itibariyle İlhanlılar tarafından kullanılan ancak ilk olarak Abbasi Devleti muhasebe kayıtlarında görülen bu yöntem Osmanlı İmparatorluğu'nda da uzunca bir dönem kullanılmıştır.

2.2.2.1. Merdiven Yöntemi

Osmanlı İmparatorluğu döneminde muhasebe uygulamaları yaklaşık 600 yıl boyunca Merdiven Yöntemine göre yürütülmüştür. Merdiven Yöntemi en uzun süre uygulamada kalmış muhasebe sistemlerinden biridir. Bilinen ilk örnekleri 8. yüzyılın ikinci yarısına dayanan sistem Abbasiler'de doğmuş ve İlhanlılar'a geçmiştir. Kesin olmamakla birlikte 13. yüzyılın ortalarında zaman zaman Selçuklular tarafından kullanıldığı, ancak Osmanlılar'ın sistemi 14. yüzyıldaİlhanlılar'dan almış olduğu ve 19. yüzyılın sonlarına kadar kullandığı görülmektedir (Güvemli ve diğerleri, 2008:1).

Merdiven yöntemi; tüm işlemlerin detaylı bir şekilde kaydedildiği, toplamın yukarıdan aşağıya doğru alındığı, kayıtların; biri noktalama işareti olmayan stenoya benzer özel bir alfabesi olan "siyakat", diğeri ise "normal" olarak adlandırılan iki sistemle tutulduğu bir yöntemdir. Siyakat kayıt sistemi gelir, hazine ve vakıf işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanıldığından aynı zamanda resmi kayıt sistemidir. Siyakat 'ta sayılar da önem taşımaktadır. Asıl adları Erkam-ı Divaniye olan bu sayılar, siyakat sisteminde kullanılmaya başladıktan sonra "siyakat sayıları" adını almıştır. Siyakat sayılarının kullanılması, Romen rakamlarında "0" olmaması ve Romen rakamlarının muhasebe kayıtlarında çok yer kaplaması gibi olumsuzlukları da bertaraf etmiştir (Güvemli ve diğerleri, 2008:96).

Muhasebe kayıt işlemleri açısından okunması zor bir alfabeye sahip siyakat usulünün seçilmesinin iki temel nedeninin olduğu kabul edilmektedir. Bunlardan ilki; muhasebe kayıtlarının devlet açısından büyük önem taşıması ve sır niteliğinde olması diğeri ise küçük yerlere çok şey yazma ihtiyacıdır.Bu ihtiyaç hiçbir işaret içermediği için alt ve üst satırların karışmasını engelleyen Arap alfabesinin kullanımı ile karşılanmıştır. Siyakat kayıtlarında sayıların kelime veya sembollerle yazıldığı görülmektedir. Bunun nedeni ise kayıtlardaki sayıları gizlemek ya da sayıların değiştirilme riskini ortadan kaldırmak olarak gösterilebilir. (Eker, 2013:342)

2.2.2.2. Merdiven Yönteminin Temel Özellikleri

Üç devlet tarafından 1000 yıldan daha uzun bir süre boyunca kullanılmış olan merdiven yönteminin kendine özgü bazı temel özellikleri ile kayıt sürecine ilişkin detayları aşağıdaki gibidir; (Aydemir ve Erkan,2011;114).

Yöntemin temel özellikleri:

- Devletçiliğin egemen olduğu ülkelerde devlet muhasebesi için kullanılmıştır,
- Devletin gelir ve giderlerine göre vergilerin toplanması ve harcanmasına dayalıdır,
- Her bir eyalete ait vergilerin toplamı, vergi türleri itibariyle vergi gelirlerinin alt alta yazılmasıyla hesaplanır ve tahmin edilir,
- Harcama türleri ve toplamlarının alt alta sıralanması esastır,

- Muhasebenin tahakkuk ilkesi ile birlikte kullanılması esastır. Fakat bazı işlemlerin tahakkuk gerçekleşmeden yapıldığı bilindiğinden tahakkukların toplamı ayrı bir yerde izlenir,
- Hem miktar hem de tutar olarak kayıt yapmaya elverişlidir,
- Devletin bir yıllık gelirlerine ilişkin kaydın tek bir kayıtla yapılması mümkündür.

Kayıt sürecine ilişkin detaylar:

Yöntem çok uzun süreler boyunca değişmediği için Abbasiler de kullanılan kayıt usullerinin temel kayıt süreci olarak kabul edilmektedir. Buna göre;

- Girdi ve çıktı hemen kaydedilir,
- Girdiler türlerine göre sınıflandırılır, benzer veya aynı tür varlıklar tek bir hesap altında toplanarak kaydedilir,
- Makbuz, alındı sayfanın sağına ve sonuna kaydedilir, böylelikle belgenin kaynağı açıkça görülebilir,
- Ödemeler sayfanın soluna ve sonuna açıklamaları ile kaydedilir,
- Tüm kayıtlar detaylı bir şekilde açıklanır,
- Benzer hesap hareketleri bir ön çalışma defterinde tutulur, ilgili defterlere buradan aktarılır,
- Tekrar yazmak veya karalayarak kayıt düzeltmek kesinlikle yasaktır, eğer defter tutan kişi toplamda yanlışlık yapmışsa hesabını verir,
- Hesap kapatıldığı zaman bir işaret konularak hesabın kapatıldığı belirtilir,
- Bilançonun iki tarafı arasındaki fark çıkarılır,
- Aylık veya yıllık raporlar hazırlanır,
- Her mali yılın sonunda rapor çıkarılır ve muhasebeci sorumluluğundaki mallar ile paraları tüm detayı ile açıklar.

2.2.2.3. Osmanlı İmparatorluğu'nda Merdiven Yöntemi

Yaklaşık 11 asırlık bir süre boyunca uygulanan merdiven yöntemi, için Abbasi dönemi bebeklik ve çocukluk, İlhanlılar dönemi gençlik ve Osmanlı İmparatorluğu dönemi de olgunluk dönemi olarak görülmektedir (Güvemli ve diğerleri, 2008:671). Yöntem Osmanlı İmparatorluğu döneminde sadece devlet kurumları ile sınırlı kalmamış, devletin sahibi olduğu işletmeler ile vakıflarda da kullanılmıştır. Yöntem kullanıldığı süre zarfında yeni ihtiyaçlara cevap verecek şekilde sürekli olarak geliştirilmiştir. Çift taraflı kayıt sistemi olarak adlandırılamasa da günümüzdeki muhasebe yöntemlerine benzeyen merdiven yöntemi; Osmanlı İmparatorluğu'nda bu isimle kullanılmamış, bunun yerine basit anlamda muhasebe yöntemine atıfta bulunularak "Muhasebe-i Umumiye" (Genel Muhasebe) adı tercih edilmiştir. yöntem, meşrutiyetin ilânına kadar kullanılmaya devam edilmiş, 1879 yılında yerini çift taraflı kayıt yöntemine bırakmıştır (Eker, 2013:346).

Bu durum aslında Osmanlı İmparatorluğu'nda tanzimat dönemi ile başlayan gelişmelerin muhasebe alanında genellikle yavaş seyrettiğinin de bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Zira, 1860'lı yıllara kadar ne muhasebe uygulamalarında ne de muhasebe eğitiminde kayda değer bir gelişme gözlenmemiştir. O zamana kadar muhasebe geleneksel usulle yürütülmüş, çift taraflı kayıt sisteminin getirilmesiyle birlikte bu basit sistem tam olarak tanınmadan kullanılmak zorunda kalınmıştır. Bu yeni sistemin uygulanmaya başlaması 19. yüzyılın ikinci yarısını Türk muhasebe tarihi açısından ayırt edici bir dönem haline getirmiştir. Bu ayrımı dönemin muhasebeye ilişkin eğitim, yöntem ve uygulama kitaplarında gözlemlemek mümkündür (Güvemli ve diğerleri 2008:568-569).

2.2.2.4. Tanzimat Dönemi, Sonrası ve Muhasebat Genel Müdürlüğü

Osmanlı İmparatorluğu'nda mali iyileştirme çabalarının tanzimat dönemi sonrasına rastladığı görülmektedir. Yapılan çalışmalar sonucunda; devletin bir hazinesi olduğu ve devletin gelir ve giderlerinin kamuoyuna sunulması gerekliliği kabul edilmeye başlanmıştır (Arıca, 2002:63). Hazine ve bütçe birliği yoluyla mali yönetimde de bütünlük sağlanması amaçlanmış ve bu görev 1839 yılında kurulan Maliye Nezaretine (Bakanlığına) verilmiştir. Bu dönemde, batı dünyasının mali sistem üzerindeki etkisi de hissedilmeye başlanmıştır. Tanzimat Fermanı'nın hukuki alandan sonra getirdiği en önemli yenilikler mali alanda olmuştur. 1860'lı yıllar ve sonrası, bütçe ve gider mevzuatının oluşturulmaya başlandığı, bu hususla ilgili yönetmeliklerin çıkarıldığı yıllar olmuştur.

Söz konusu dönemde, Bakanlık tarafından 1882 yılında mal sandıkları için "Tensik-i Kayıt Talimatnamesi" (Düzene Koyma Kayıt Yönetmeliği) hazırlanmıştır. Bu Talimatnameye göre sandık (kasa) defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defterleri tutularak gelirlerin tahakkuk ve tahsilatı haliya (şimdiki) ve sabıka (geçmiş) olarak ayrı ayrı gösterilmiştir (Karaarslan, 2004:46). Bu sistem kasa muhasebesi olarak da nitelendirilmiştir (Duman, 2004:7).

1889 yılında ise Maliye Bakanlığı geçmiş tecrübelere dayanılarak yeniden yapılandırılmış, bugünkü Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatının yerine getirdiği görevlerin önemli bir bölümünü yerine getirdiği anlaşılan Muhasebe-i Umumiye Maliye birimi kurulmuştur. Dolayısıyla, bu dönemde yapılan çalışmalar hem devlet muhasebe sisteminin geliştirilmesi hem de muhasebe organizasyonun sağlanması açısından önem taşımaktadır.

İmparatorluk döneminde devlet muhasebesinin önem kazanmasındaki bir diğer etken de günümüz anlayışına uygun bir bütçe uygulamasının ortaya çıkışıdır. Devlet bütçesi açısından en önemli gelişme ise 1876 Anayasasının kabulü ile bütçe hakkının verilmesidir. Zira, Anayasa ile gelir ve giderlerin bölümler halinde kabul edilmesi, bütçenin yıllık olması, kesin hesap kanununun esasları ve Sayıştay denetimi gibi düzenlemeler getirilmiştir. Bütçe alanında yaşanan bu gelişmeler, devlet muhasebesi kavramının gerçek anlamda ortaya çıkışını ve gelişimini de zorunlu kılmıştır. Ancak, yaşanan siyasi ve tarihi gelişmeler anayasanın uygulanmasını geciktirmiştir. 1908 yılında 2. Meşrutiyetin ilanından sonra 1909 yılında Anayasa yeniden yürürlüğe konulmuş ve bütçe hakkı da uygulanmaya başlamıştır. (Çetinkaya, Yıldırım, 2006:98)

Yürürlüğe konulan Anayasa ile birlikte mali mevzuatta yeni düzenlemeler yapılması ihtiyacı ortaya çıkmış, 1912 yılında "Usulü Muhasebe-i Umumiye Kanunu" ile "Mal Sandıklarında Tutulacak KuyuduHesabiyeye Dair Talimatname" yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu Talimatname ile Meşrutiyet döneminin ilk bütçesine ait kesin hesabın çıkarılması amaçlanmıştır. Bir çeşit bütçe muhasebesi tutmayı amaçlayan bu Talimatnamenin, kameral muhasebe sistemini kullandığı kabul edilmektedir. Talimatname ile hesapların ikili kayıt (muzaaf) usulüne göre tutulması benimsenmiştir (Güngör, 1981:20). Ancak, getirilen sistemi uygulayacak niteliklipersonel sayısı yetersiz kaldığından, Talimatnamenin ilk defa uygulandığı 1911 yılının hesabı ancak 1918 yılında alınmıştır. Söz konusu Talimatnameye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmuştur. Bu sistemde, defterdarların Sayıştay'a, ilçe malmüdürlerinin de defterdarlara hesap vermesi yönünde düzenleme yapılmıştır (Gülşen ve diğerleri, 2007:9)

Bugünkü adıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün İmparatorluk döneminde farklı isimler altında teşkilatlandığı ve bugünkü görevlerinin yanında pek çok görevi de yerine getirdiği görülmektedir. İlk başlarda Başmuhasebe Kalemi adını taşıyan birim; gelir ve giderin yönetiminden, yürürlükteki düzenlemeler çerçevesinde muhasebe kayıtlarının tutulması ve denetlenmesi, bütçenin hazırlanması, kaynakların dağıtımı ve ödemelerin yapılmasına kadar pek çok görevi yürütmüştür. Genel Müdürlüğe adını veren "Muhasebat" kelimesi ilk olarak 1837 yılında kurulan Maliye Nezareti'nin (Maliye Bakanlığı) teşkilat yapısında görülmektedir. Dönemin Maliye Bakanlığı'nın muhasebe işleriyle görevli "Muhasebat" ile idari işlemlerin yürütülmesi, bunlara ilişkin kayıt ve yazışmalarının yapılmasından sorumlu "Aklam" birimlerinden oluştuğu anlaşılmaktadır (www.muhasebat.gov.tr, Şubat:2018).

MALİYE NEZARETİ (MALİYE BAKANLIĞI)	
MUHASEBAT	**AKLAM**
1. Maliye Muhasebesi Kalemi	1. EvamirMektubi Kalemi
2. Mukataa Muhasebesi Kalemi	2. Maliye Mektubi Kalemi
3. Ceride Muhasebesi Kalemi	3. Enbiyye-i Hansa Kalemi
4. Haremeyn Muhasebesi Kalemi	4. Feshane Kalemi
5. Evkaf Muhasebesi Kalemi	5. Cizye Kalemi
6. Sergi Muhasebesi Kalemi	6. Anbar Kalemi
7. Esham Muhasebesi Kalemi	7. Zahire Kalemi
8. Zecriyye Muhasebesi Kalemi	8. Derya Kalemi

Bakanlık teşkilatında "Maliye Muhasebesi Kalemi" adıyla yer alan ve büyük önem atfedilen birim, esas olarak hazinenin muhasebe kayıtlarına odaklanmış olup, "Varidat" (gelir) ve "Mesarifat" (gider) olmak üzere iki bölüme ayrılmıştır. Bakanlık bünyesinde, tahakkuk eden vergilerin toplanması amacıyla erkek nüfusun kayıtlarını tutan Ceride Muhasebesi Kalemi, ekili tarım arazilerinin muhasebesinden ve kayıtlarından sorumlu Mukataa Muhasebesi Kalemi ile günlük gelir ve gider kayıtlarının tutulmasından sorumlu Ruznamçe Kalemi gibi başka muhasebe birimleri de görev yapmıştır (Güvemli, 1999:162-163).

Nihayetinde ise bugünkü adıyla Maliye Bakanlığı'nın, geçmiş tecrübelere dayanılarak yeniden yapılandırılması amacıyla 1888 yılında "Maliye Nezareti Heyetinin Teşkilatıyla Vezaifini Şamil Nizamname" çıkarılmıştır. 1889 yılında ise bugünkü Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatının yerine getirdiği görevlerin birçoğunu yerine getirdiği anlaşılan Muhasebe-i Umumiye Maliye birimi kurulmuştur.

3. TÜRKİYE CUMHURİYETİ DÖNEMİ

Ülkemizde cumhuriyet dönemindeki devlet muhasebesi uygulamaları 1923-1927 dönemi, 1927-1948 dönemi, 1953-1990 dönemi, 1953-1990 dönemi ile 1990 yılından tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçişin yapıldığı kabul edilen 2004 yılına kadar olan dönem olmak üzere beş döneme ayrılarak incelenmiştir.

3.1. 1923-1927 Dönemi

1918 yılı 1. Dünya Savaşı'nın sonuçlandığı, mağlup kabul edilen Osmanlı İmparatorluğu'nun Anadolu'daki topraklarının itilaf devletlerince işgal edilmeye başlandığı bir yıl olmuştur. Bu işgallere karşı 1919 yılında Anadolu'da Kurtuluş Savaşı başlamış, 1920 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi kurulmuş, İstanbul Hükümetinden bağımsız ilk Meclis

Hükümeti göreve gelmiştir. Ancak, dönemin milli mücadele yıllarına denk gelmesi nedeniyle ilk hükümet daha çok askeri ve siyasi kararlar almak zorunda kalmıştır. Bu nedenle, savaş yıllarında gerek ekonomik gerekse toplumsal hayatta İmparatorluk döneminde yürürlüğe konulan düzenlemelerin uygulanmasına devam edilmiştir. Kurtuluş Savaşının kazanılmasından sonra 1923 yılında kurulan Türkiye Cumhuriyeti Devleti de mevcut mali mevzuatı bir anda terk etmemiş, birkaç yıl daha İmparatorluk döneminin mali mevzuatını ve mali idare yapısını kullanmıştır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında devlet muhasebesi açısından "Muhasebe-i Umumiye Kanunu" ile "Mal Sandıklarında Tutulacak KayıdıHesabiyeye Dair Talimatname" geçerli olmuştur. Ancak, hesapların ikili kayıt (muzaaf) usulüne göre tutulmasına dayanan bu devlet muhasebesi sistemi, ikili kayıt usulünün saymanlar tarafından tam olarak kavranamaması uygulamada aksaklıklara neden olmuş, bunların sonucunda da saymanlardan hesap alınamaz hale gelinmiştir (Sağcı, 1956:196). Cumhuriyetin ilanından sonra kabul edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Devletinin ilk anayasası olan 1924 Anayasası ile devlet teşkilatı ve temel haklarla birlikte vergiler, bütçe ve kesin hesap gibi mali konularda uygulanacak kurallar belirlenmiş ve bütçe hakkı tüm müesseseleri ile düzenlenmiştir. Yeni Anayasayı müteakiben devlet muhasebesinin o günün koşullarına uyumlu hale getirilmesine yönelik çalışmalar da başlamıştır. İlk değişiklik 1925 yılında yapılmış, bütün hesap hareketlerinin bir sayfada gösterilmesi amacıyla bir "Esas Defteri" oluşturularak Amerikan usulüne (defter-i kebirli yevmiye) benzer bir sistem, İlçe Mal Sandıkları ile Tümen ve Kolordu muhasebesinde kullanılmaya başlanmıştır (Çolak, Dağ, 2009:19). 1912 tarihli Talimatnamenin yerine geçen bu uygulamada en önemli hususlardan biri, gelir tahminine ilişkin olarak yılı içinde tahakkuk eden tutardan tahsil edilemeyerek ertesi yıla devreden bakiyeyi, tahsis edilen ödeneklerin kullanılan kısmını ve yıla ait tahsilat ile harcama tutarını gösterecek şekilde kurgulanmış olmasıdır (Sağcı, 1956:196).

3.2. 1927–1948 Dönemi

1927-1948 dönemi devlet muhasebesi açısından hem mevzuat hem de organizasyon açısından değişimlerin yaşandığı bir dönem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir taraftan onlarca yıl boyunca yürürlükte kalan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çıkarılmış; diğer taraftan, bugünkü Muhasebat Genel Müdürlüğünün görevlerini yerine getirdiği anlaşılan Muhasebat Umum Müdürlüğü Maliye Vekâleti'nin üç merkez biriminden biri olarak kurulmuştur. Bu kapsamda bu dönemde yaşanan gelişmeleri iki ayrı başlık altında izlemek faydalı olacaktır.

3.2.1. Devlet Muhasebesi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler

Cumhuriyetin ilk yıllarında devlet muhasebesi sistemini geliştirme yönündeki çabalar önce küçük çaplı değişikliklerle başlasa da 26 Mayıs 1927 tarihinde 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun (Genel Muhasebe Kanunu) yürürlüğe konulması gibi çok köklü bir değişimle sonuçlanmıştır. Cumhuriyetin kurulmasının ardından ülkemizde devlet muhasebesinin temelinin bu kanun ile atıldığı kabul edilmektedir (Şahin, 1982:7). Zira,kanunun yürürlükte kaldığı 76 yıl boyunca ülkemizdeki devlet muhasebe sisteminin hukuki altyapısını oluşturmuştur.

Genel Muhasebe Kanunu, devlet gelirlerinin toplanması, devlet harcamalarının yapılması ve kesin hesapların çıkarılması ile bu işlerden sorumlu olanların belirlenmesine ilişkin hükümleri düzenlemiştir. Bir başka ifadeyle kanun, bütçeye ilişkin temel ilkeleri ortaya

koymuş, tahakkuk dairelerinin, tahakkuk memurlarının, saymanların yetki ve görevlerini belirlemiş ve devletin gelir ile giderleri disiplin altına alınmıştır. Kanun bu yönüyle, yürürlükte kaldığı dönem boyunca mali anayasa olarak kabul edilmiştir. Kanunun 1927 yılında yayımlanmasının ardından 1928 yılında ise "Hazinenin Usul-üHesabiyesine Dair Talimatname" (Hazine Hesap Usullerine Dair Talimatname) yayımlanmıştır (Çetinkaya, Yıldırım, 2006:63).

Hazine Hesap Usullerine Dair Talimatname ile mal sandıklarında kullanılmakta olan "esas defteri", hesapların tutulmasında çabukluk ve kolaylık sağlayamadığı gerekçesiyle kaldırılmış, yerine "tasnif yevmiyesi" getirilmiştir (Sağcı, 1956:196). Böylelikle, kayıtların çift taraflı kayıt usulü ile kontrolü yerine yardımcı defterlerle kontrolü yoluna gidilmiştir (Atabay, 2011:5). Diğer taraftan, Talimatname, eski Talimatnamedeki genel gelirler, ödenek, havale, gider tahakkukları ile hazine cari hesaplarını kaldırmış; diğer sandıklar adına tahsilat ve alınan para hesaplarını, hazine ve şubelerinden alınan para ve hazine şubelerinden irsalat (gönderme) hesaplarını yürürlüğe koyarak sistemi basitleştirmiştir. Talimatname bazı hesapları kaldırmak ve bazı hesapları da birleştirilmek suretiyle hesapların sayısını azaltmış, bazı hesapların işleyiş tarzlarını değiştirmiştir (Sağcı, 1956:196). Bu nedenle, Talimatnamenin çift taraflı kayıt sistemi ile kameral muhasebe sistemini birleştirilerek kendine özgü bir sistem oluşturduğu kabul edilmektedir (Feyzioğlu, 1966:345). Zira, bütçenin ödenek ve yüklenme işleri ile gelir ve gider tahakkukları muhasebe dışında bırakıldığından kameral muhasebe sistemi benimsenmiştir (Kaplan, 1992:9).

Talimatname, getirdiği yenilikler ile devlet muhasebesine kameral muhasebe vasfını kazandırmakla kalmamış, hesapların karşılıklı çalıştırılması suretiyle çift taraflı kayıt yönteminin faydalarından da yararlanılmasını sağlamıştır. Ancak, sistem, muhasebenin ilkeleri açısından aykırılıklar taşıdığı, gelir ve gider sonuçlarını net olarak ortaya koyamadığından hazinenin gerçek mali durumunu yansıtamadığı ve gönderme hesaplarının mahiyetleri itibarıyla farklı hesapları da içermesinden dolayı tam olarak kontrol edilemediği gibi gerekçelerle pek çok eleştiriye maruz kalmış ve 1948 yılında değiştirilmiştir.

3.2.2. Devlet Muhasebesi Organizasyonunda Yapılan Değişiklikler

1927-1948 yılları arası Cumhuriyet Dönemi, Türk devlet muhasebesinin gelişimi açısından bir başka önemli gelişmeye daha sahne olmuştur. 18 Mayıs 1929 tarihli ve 1452 sayılı Kanun ile Maliye Vekâleti açısından merkez ve vilayet memurluklarından oluşmak üzere ikili bir teşkilatlanmaya gidilmiş; bu yapılanmada Muhasebat Umum Müdürlüğü (Muhasebat Genel Müdürlüğü) merkez teşkilatındaki üç genel müdürlükten biri olarak sayılmıştır.

Ancak, 29 Mayıs 1936 tarihli ve 2996 sayılı "Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifelerine Dair Kanun" ile teşkilat yapısı değiştirilmiş, merkez ve taşra teşkilatının görevleri açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu Kanunun 9. maddesinde Muhasebat Umum Müdürlüğü'nün görevleriniaşağıdaki gibi özetlemek mümkündür. Bunlar;

- Devlet hesaplarına ait kayıtları tutmak,
- Hazine genel hesabını çıkarmak,
- Genel bütçeye dâhil dairelerin hesap usullerini oluşturmak tesis ve tanzim etmek,
- Katma ve özel bütçeli dairelerin, devlet sermayesi ile kurulan müesseselerin muhasebe usullerini daireleri ile birlikte tespit etmek, muhasebe usullerine ve her dairede tutulacak hesaplara dair kanun ve nizamname projelerini hazırlamak,

- Genel bütçe dâhilindeki saymanların borçlarının takibini ve tahsilini sağlamak, gerektiğinde silinmesine ilişkin işlemleri yürütmek,
- Diğer kanunlarda hesap işleriyle ilgili olarak Maliye Vekâletine verilmiş diğer işleri yapmakolarak belirlenmiştir.

Ayrıca, söz konusu maddede merkezde ve gerekli görülen yerlerde mal sandıklarının, kurumların hesaplarını inceleme ve denetlemekle görevli olan muhasebe kontrolörlerinin ve merkez saymanlığı ile mülki ve askeri bütün nakit saymanlarının Muhasebat Umum Müdürlüğüne bağlı olduğu hükme bağlanmıştır. 2996 sayılı kanunla Muhasebat Genel Müdürlüğüne verilen bu görevler13 Aralık 1983 tarihli ve 178 sayılı "Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile yapılan düzenlemeye kadar herhangi bir değişikliğe uğramamıştır.

3.3. 1948–1953 Dönemi

1928 yılında yürürlüğe giren Hazine Hesap Usullerine Dair Talimatname, devlet muhasebesi sistemi açısından pek çok yenilik getirse de yürürlükte kaldığı yirmi yıl boyunca pek çok eleştiriye maruz kalmıştır. Talimatnamenin uygulanması sırasında edinilen tecrübe ve yapılan eleştiriler dikkate alınarak çalışmalar başlatılmış, bu çalışmalar sonucunda Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği hazırlanmıştır. Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği'nin kabulüne ilişkin 04 Temmuz 1946 tarihli Malî Müşavere (Danışma) Komisyonu raporunda; bu yönetmelikle benimsenecek kayıt usullerinin sonucu olarak çift taraflı (muzaaf) kayıt tutan bir muhasebe sisteminin kurulacağı, yeni sistemin kayıt şekli bakımından daha pratik olduğu, muhasebe sisteminde yer alması gereken ve kayıt dışı bırakılan bazı kıymetlerin hesaplarda izlenebileceği belirtilmiştir. Nitekim, anılan Yönetmelik

1 Ocak 1948 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Oluşturulan bu yeni muhasebe sisteminin, kendine has özellikleri olan tasnif yevmiyesinden ayrılan yönleri çift taraflı (muzaaf) kayıt usulüne dayanması ve kayıt dışı kalmış bir takım kıymetleri muhasebeleştirmesidir (Sağcı, 1956:197).

Ülkemizde 1960'lı yıllara kadar uygulanan devlet muhasebesi sisteminin esaslarını belirleyen bu yönetmelikte, 1928 yılında Talimatnamedeki tasnif yevmiyesi yerine, föy volan şeklinde "yevmiye defteri" uygulaması benimsenmiş ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılmıştır (Dişli, 2004:14). Tasnif yevmiyesi usulünde birbirinin içinde karışık olarak işlem gören bir takım varlık hesapları mahiyetlerine göre ayrılmış, diğer taraftan Devlet hesapları içerisinde yer almayan ve tamamen özel kayıtlarla muhasebe sistemi dışında yönetilen "Dış Borçlar, İştirakler, Döner Sermayeler, Müteahhit Bonoları, Hazine Kefaletleri, Esham ve Tahvilât, Kasa ve Bankadaki Hazine Altınları" gibi kıymetler muhasebe kayıtları içerisine alınmıştır. Bunun dışında, malsandıkları (muhasebe birimleri) tarafından bakiyeleri ertesi mali yıla devrolunan hesapların karşılıklarının "Genel Merkez Hesabı" adı ile açılan ve merkezde Hazine Fonu adını taşıyan bir hesapta toplanması, defter-i kebir (Büyük Defter) kayıtlarına göre bütçe gelirleri ve bütçe giderleri hesaplarının borç ve alacak kalanlarının bu hesaba aktarmak suretiyle bütçe sonuçlarındaki belirsizliğin ortadan kaldırılması ve sonuç olarak devletin bir takım borç ve alacaklarının muhasebeleştirilmesi suretiyle de tam olmamakla birlikte bir hazine bilançosunun hazırlanabilmesinin sağlanması amaçlanmıştır. Ancak, gönderme hesapları alacak kaydedilmediğinden hazine bilançosu hazırlanamamıştır (Sağcı, 1956:198).

Diğer taraftan, bu dönem Türkiye'de milli gelirin ve milli gelire ilişkim kaynakların hesaplanması ve milli gelirde gerçekleşecek değişimlerin önceden tahmin ve takdir edilebilmesine ait işlemlerin de başladığı ve devlet muhasebesinden beklentilerin arttığı bir dönemdir. Yapılan yeni düzenlemelerle devlet muhasebesi sistemi ile uygulanan mali politikanın, milli gelirdeki artışa zarar vermeden ne derecede yürütüldüğü ve milli gelirdeki artışla gerçekleşmesi beklenen genel politik hedeflere hangi oranda ulaşıldığını amaçlanmıştır (Ferman, 1956:6).

Ancak, yürürlüğe konulan bu yönetmelik, çift taraflı (muzaaf) kayıt usulüne dayalı bir bütçe muhasebesi olmakla birlikte tasnif yevmiyesinin izlerinden tamamen kurtulamamış, bu nedenle bütçeyle ilgili bütün hesapları kayıt ve tespit eden sağlam bir muhasebe sistemi kurulamamıştır. Başka bir ifadeyle, sistem ana hatları itibariylekameral muhasebeden ayrılırken, ödenek, taahhüt ile gelir ve gider tahakkukları gibi birtakım işlemleri muhasebe dışında bırakarak da kameral muhasebeye bağlı kalmıştır (Ataç ve diğerleri, 2004:143).

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği beraberinde pek çok yenilik getirmiş olsa da bütçe hesapları ile devletin mal varlığı arasında bütünlüğü kuramadığı gerekçesiyle eleştirilere konu olmuştur (Ataç ve diğerleri, 2004:144). Yönetmeliğe ilişkin gerek Türk gerekse yabancı uzmanlar tarafından yapılan eleştiriler ise aşağıda özetlenmiştir (Sağcı, 1956:198);

- Amaç ve hedefler ile kullanılan hesapların niteliğinin açık olmaması,
- Bazen hesapların kapanış şeklinden bahsetmeyerek bazen de karşılık hesabını belirleyemeyerek hesapların tek taraflı tutulması, dolayısıyla muzaaf usulün kurallarına uyulmaması,
- Bilimsel kurallara dayanmayan bir takım kayıt formalitelerinden oluşması,
- Hesap planının, muhtelif işlemlerin özellikleri ve ortaya koydukları sonuçlara göre bir sınıflandırma ile aralarındaki ilişki belirlenmeksizin, bütün işlemlere ait hareketlerin teknik esaslar çerçevesinde muhasebeleştirilmesinin gerekliliği dikkate alınmadan oluşturulmuş olması şeklindedir.

Yapılan bu eleştiriler nedeniyle devlet muhasebesi alanında yapılan çalışmalar sonucu hazırlanan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğine ek ve değişiklikler getiren düzenleme, kısmi bir pilot uygulamadan sonra Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği Ek ve Tadilleri olarak 1953 yılının Mayıs ayında yürürlüğe girmiştir. Bu ek ve tadillerin en önemli özelliği fiilen tahsilat veya ödemeyi esas alan sistemin terk edilerek, yerine ortaya çıkan borç ve alacakların muhasebeleştirilmesini benimseyen tahakkuk esasının getirilmesidir (Tarhan, 1962:55).

1953 yılında yürürlüğe giren bu yönetmeliğin hazırlanmasında hâkim olan görüş; öncelikle mükemmel bir devlet muhasebesinin ne sunması gerektiğinin tespit edilmesi, ikincil olarak da mevzuat ve mevcut imkânlar dâhilinde bunun gerçekleşmesinin sağlanmasıdır. Bu yönetmelikle kurulan sistemin ilk şartı, devletin çeşitli faaliyetleri ile ilgili işlemlerinin özelliklerini ve ortaya koyduğu sonuçları tam ve açık bir şekilde yansıtacak bir esasa dayanılması zorunluğudur. Yönetmelik açısından dikkate alınan ikinci önemli konu ise sistemin gerek bütçe muhasebesi gerek mal muhasebesi gereklerine uygun olması ve bu iki muhasebe arasındaki bağın kurulmasıdır. Bu amaçla, hesaplar iyice karakterize edilerek bir taraftan bütçe tahmin, bütçe, bilanço hesapları ile nazım hesaplar açısından tasnif yapılmış; diğer taraftan, bu hesapların bütçe muhasebesinin konusunu oluşturan çeşitli fonlara göre gruplandırılması yoluna gidilmiştir. Diğer bir ifade ile bütçe kanunlarında özel birer başlık

olarak kabul edilen adi bütçe, yatırım bütçesi, özel gelirler, borçlanma ve ödemeler ayrı ayrı değerlendirilmiştir (Sağcı, 1956:199).

Uygulamaya konulan bu yeni sistemde hesaplar dört ana gruba ayrılmıştır. Bu gruplamada klasik hesap tasniflerinin etkisinde kalınmaksızın devlet faaliyetlerinin şekillendirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda;

- **Bütçe Tahmin Hesapları:** Faaliyetin esasını oluşturan tahmin ve tahsisleri,
- **Bütçe Hesapları:** Gerçekleştirilen faaliyeti,
- **Bilanço Hesapları:** Faaliyet sonucunda devletin edineceği hak ve üstleneceği yükümlülükleri,
- **Nazım Hesaplar:** Faaliyetin bilgilerinikayıt altına almakta ve ortaya çıkan değişiklikleri takip etmektedir.

Yönetmelik açısından bir başka tasnif de hesapların tutuldukları yerler itibarıyla yapılabilir. Buna göre hesaplar,

- Bütün muhasebe birimlerinde açılan hesaplar,
- Askeri ve mülki idarelerin muhasebe birimlerinde ek olarak açılan hesaplar ile
- Merkez saymanlıklarında ek olarak açılan hesaplarolmak üzere üç ana gruba ayrılabilir (Tarhan, 1962:56).

Yönetmelik kapsamında detay bilgilerini sağlayacak olan yardımcı hesap gruplarının belirlenmesinde de mevcut örneklere bağlı kalınmaksızın Türkiye'ye has özellikler ile mevzuatta değişmesi mümkün görülmeyen faktörler dikkate alınarak faaliyetin akışına paralel esaslar olarak kabul edilmiştir.

Devlet muhasebe sisteminin iyileştirilmesine ilişkin çalışmalar yapılırken muhasebe işlemlerinin makineleştirilmesi konusu üzerinde de durulmuş, "delikli kart" usulünün kullanılması halinde devlet muhasebesi sistemi açısından merkezileşme ve makineleşmenin mümkün olduğu sonucuna varılmıştır. Bu çerçevede, muhasebe sistemi teknik açıdan desteklenmiş, kısmi denemelerden sonra gerekli planlar ve makineleşmenin gerektirdiği çözümler oluşturulmuş ve 1954 mali yılı başından itibaren de kesin ve genel uygulamaya geçilmiştir. Gerek muhasebe sisteminde yapılan değişiklik, gerekse hesapların hızlı ve doğru bir şekilde oluşturulmasını sağlayacak olan makineleşme sayesinde devletin istediği anda;

- Dönen ve duran varlıklarını,
- Borçlarını ve alacaklarını,
- Yatırımlarını ve
- Bütçe hareketlerini hem tahminler, tahakkuklar ve fiili gerçekleşmeler bazında hem de bunların birbirleriyle olan ilişkileri bazında görebilmesi amaçlanmıştır.

Her ne kadar bu dönemde yaşanan gelişmeler sonucunda hesapların hızlı ve doğru bir şekilde tutulabilecek olması bir devlet bilançosu çıkarılabileceği fikrini uyandırsa da bu mümkün olmamıştır. Zira, 1050 sayılı Kanun, devletin malvarlığının yönetimine ve muhasebesine ilişkin çerçeveyi dar tutmuş, menkul mallar ile nakdin muhasebesini ve bunlardan sorumlu muhasebecilere ilişkin hükümleri birbirinden ayrı olarak düzenlemiştir. Hatta söz konusu kanun, devletin sahip olduğu menkul malların önemli bir kısmını denetim dışında bırakmıştır. Gayrimenkuller açısından da benzer bir durum söz konusu olup gayrimenkullerin kaydı ve takibine ilişkin hükümler eksik olduğundan bu varlıkların bir kısmı kayıtlarda yer alabilmiş, kayıtlı olanlara ilişkin olarak zaman içinde ortaya çıkan değer değişimleri kayıtlarda gösterilememiştir.

Dolayısıyla, bilançonun çıkarılabilmesi açısından öncelikle menkul ve gayrimenkul varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar hakkında kesin bir karar verilmesi, envanteri yapılarak aktifleştirilecek varlıkların niteliklerinin belirlenmesi, tasnif edilmesi ve son olarak da edinme, satın alma ve yerine koyma değerlerinin tespiti ile amortisman işlemlerinin belirlenmesi konuları üzerinde durulması gerektiği kabul edilmiştir.

3.4. 1953–1990 Dönemi

Yaklaşık 40 yıl süren bu dönem 1953 yılında yönetmeliğin değişikliklere uğradığı ve bu değişikliklerin sistemi karmaşık hale getirdiği kabul edilen bir dönem olmuştur. 1953 yılında yürürlüğe giren yönetmelikte 1974, 1975, 1977, 1981, 1986, 1987 ve 1989 yıllarında önemli değişiklikler ve ilaveler yapılmıştır. Bu değişiklikler genellikle taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmesi ve nazım hesapların eklenmesi suretiyle hesapların sayısının artırılması şeklinde olmuştur (Gür Taflan, 2008:28).

Bu dönemdeki bir başka gelişme ise Döner Sermaye Muhasebesi Hesap Yönetmeliği'nin 15 Şubat 1968 tarihinde yürürlüğe konulmasıdır. Döner sermaye müessesesi ülkemizde mali sisteme en detaylı bir şekilde, 1050 sayılı Kanun ile girmiştir. Ancak daha sonradevlet hizmet ve faaliyetlerinin artması ve hizmet çeşitliliği nedeniyle yetersiz kalmıştır (Kartalcı, 2012:111).

1970'li yıllara gelindiğinde ise devlet muhasebesi sistemini geliştirmeye yönelik reform çalışmalarının başladığı, çalışmalarda yabancı uzmanlardan destek alındığı görülmektedir. Julian F. Cannon tarafından hazırlanan ve 1971 yılının Haziran ayında sunulan "Merkezi Hesap Sistemi Üzerinde Teklif" başlıklı rapor bu kapsamda yapılan çalışmalar açısından önemli bir örnektir. Raporda teklif edilen merkezi hesap sisteminin Muhasebat Genel Müdürlüğü ve Genel Müdürlüğün denetimi altında bulunan muhasebe birimleri kapsamında işletilmesi öngörülmüştür. Ayrıca, merkezi raporlama ve muhasebe işlemlerinin elektronik bilgi işlem cihazları kullanılarak yapılması yönündeki çalışmaların faydalı olabileceği üzerinde durulmuştur (Gülçiçek, Güler 2008:64).

1975 yılının Haziran ayında Maliye Bakanlığı tarafındandevlet muhasebesini geliştirme projesi adıyla bir proje başlatılmış ve projenin de Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı ve devlet fonları ile finanse edilmesi kararlaştırılmıştır. Yapılan ilk hazırlık çalışmalarının ardından proje için yabancı bir muhasebe danışmanının faydalı olacağı ve yoğun bir eğitim programının hazırlanması gerektiği kanaatine varılmıştır. 1975 ve 1976 yıllarında ortaya çıkan finansal sıkıntılar projenin başlamasını geciktirmiştir(Yakupçebioğlu, 2020:184).

1977 yılında Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından, Maliye Bakanlığı'nın da onayıyla proje kapsamında çalıştırılmak üzere bir muhasebe uzmanı görevlendirilmiş, proje grubuna aynı yıl bir de kıdemli danışman katılmıştır. Çalışmalar devam etse de proje 244 sayılı Milletlerarası Antlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması İle Bazı Antlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanunun üçüncü ve beşinci maddelerine istinaden 28 Şubat 1979 tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla onaylanabilmiştir. Projenin, devamında elde edilen faydalar nedeniyle de Bakan onaylarıyla günümüze kadar devam etmiştir.

3.5. 1990–2004 Dönemi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine Geçiş Çalışmaları

1990-2003 dönemi Türkiye'de kamu mali yönetim sisteminin büyük değişime uğradığı bir dönemdir. Bu büyük değişimin devlet bütçesi ile devlet muhasebesini etkilemesi

de kaçınılmaz olmuştur. Devlet muhasebe sistemindeki asıl gelişmeler dönemin sonuna denk gelmiş olsa da dönemin başında devlet muhasebe sistemi açısından da bir değişimin yaşandığınıgöstermektedir.

01 Ocak 1990 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 14 Ocak 1990 tarihli "Devlet Muhasebesi Yönetmeliği" ile 1948 yılında uygulanan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği ve bu yönetmeliklerde ek ve değişiklikler yapılmasına dair yönetmeliklerin tümü yürürlükten kaldırılarak devlet muhasebesine yönelik tüm işlemler tek bir yönetmelikte toplanmıştır. Bu iki yönetmelik mal muhasebesine ve dönem sonu işlemlerine yönelik düzenlemelere yer vermiş olsa da devlet bütçe hesapları ile malvarlığı hesapları arasında bir bütünlük sağlayamadığı, ihtiyaç duyulan muhasebe sistemini kuramadığı ve yapılan değişikler nedeniyle iyice karmaşık bir hale geldiği gerekçesiyle yürürlükten kaldırılmıştır (Dişli, 2004:14). Dolayısıyla yapılan bu değişikliklerle;

- Devlet muhasebesinin değişen mevzuata uygun olması,
- Muhasebe işlem ve kayıtlarının tek bir yönetmelikte birleştirilmesi,
- Defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesinin sağlanması,
- Hesap sayısının azaltılarak işlemlerin basitleştirilmesi ile
- Eski yönetmeliklerdekidilin sadeleştirilmesi amaçlanmıştır (Çolak, Dağ, 2009:21).

Yönetmeliğin genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan muhasebenin nakit esasına dayalı bütçe uygulamaları yanında, nakit esasında yer almayan emanetler ve nakit yaratmayan borçlar gibi yükümlülükleri, iştirakler, borç vermeler ve bütçe dışı sermaye oluşumları gibi varlıkları ve gelir tahakkuklarının kaydı gibi işlemlerin de muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeler içerdiği görülmektedir. Ayrıca, hesapların mali yılın bitimi olan 31 Aralık tarihi ile kapatılmayıp önceki mali yıldan kalan bütçe işlemlerinin tamamlanması için bir ay süreyle açık tutulmasına da izin verilmektedir. Bu özellikler dikkate alındığında yönetmeliğin genel ve katma bütçeli idareler için uygulanmasını benimsediği devlet muhasebesi kayıt yönteminin,uyarlanmış nakit esası ile uyarlanmış tahakkuk esası arasında bir yöntem olduğu kabul edilmektedir (T.C Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002).

1990 yılında yürürlüğe giren yönetmelik yenilik getirmekten çok mevcut muhasebe sisteminin sadeleştirilmesine olanak sağlamıştır. Aynı dönemde dünyada yaşanan siyasi gelişmeler sonucunda sosyalist rejimler son bulmuş, ülkelerin yönetim şekilleri değişmiştir. Yaşanan bu değişimin sonucunda serbest piyasaya ve özel sektör sistem ve işleyişine yönelim artmış; bu kapsamda özel sektör muhasebe uygulamaları devlet muhasebesine yön vermeye başlamıştır. Başka bir ifadeyle devlet muhasebesi ticari muhasebenin etkisine girmiştir. Böylece devlet muhasebesinde nakit esasına dayalı kayıt yöntemlerinden tahakkuk esasına geçişler başlamıştır.

Gerek dünyadaki değişim gerekse yaşanan 1994 yılındaki kriz Türkiye'de de mali yönetim açısından yeni arayışlar başlatmıştır. Özellikle de bütçeleme sistemini olumsuz etkileyen teknik ve politik faktörler yeni bir mali yönetim ve denetim anlayışı ihtiyacının ortaya çıkmasında etkili olmuş ve 11 Ekim 1995 tarihinde Maliye Bakanlığı ile Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (IBRD) arasında "Kamu Mali Yönetim Projesi"nin "Harcama Yönetimi" sistemini çözümlemeye yönelik bir proje anlaşması imzalanmıştır. Bu proje çerçevesinde uluslararası standartlarda bir bütçe sınıflandırması oluşturulması ve bu

sınıflandırmayı destekleyecek bir muhasebe sisteminin geliştirilmesi için çalışmalar başlatılmıştır.

1995 yılında çalışmalarına başlanan "Kamu Mali Yönetim Projesi" çerçevesinde devletin ulusal ekonomi içindeki yerinin tespitine ilişkin bir bütçe sınıflandırma yapısı gündeme gelmiştir. Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) adı verilen bu sistem kurgulanırken büyük ölçüde uluslararası kabul görmüş standartlara bağlı kalınmaya çalışılmıştır. Bütçe sisteminde yapılan bu çalışmalarla uyumlu ve eş zamanlı olarak devlet muhasebesi alanında da çalışmalar devam etmiş, yine aynı yıl genel yönetime dâhil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Maliye Bakanlığı (Muhasebat Genel Müdürlüğü) bünyesinde bir çalışma grubu oluşturulmuştur.

Çalışma grubu, genel yönetimin tamamını kapsayacak, tahakkuk esasına dayanan bir muhasebe ve raporlama sisteminin kurulabilmesi çalışmaları için beş adımdan oluşan bir süreç belirlemiştir. Bu sürecin adımları aşağıdaki gibidir; (Kerimoğlu, 2002:98-99)

1. İstenilen zamanda ve istenilen detayda bilgi üretmeye imkân verecek bir muhasebe bilgi sisteminin kurulması,
2. Genel yönetime dâhil tüm birimlerde uygulanabilecek, uluslararası standartlarla uyumlu bir muhasebe sisteminin hukuki altyapısının hazırlanması,
3. Hesapların, raporlama ihtiyacına uygun olarak sınıflandırıldığı konsolidasyona ve kıyaslamaya imkân sağlayan bir çerçeve hesap planının hazırlanması,
4. Oluşturulacak yeni muhasebe sisteminin test edilmesi ve bu sistemin tanıtımına ilişkin eğitim çalışmalarının tamamlanması ve
5. Yeni sistemin uygulanmaya başlamasıdır.

Kamu Mali Yönetim Projesinin muhasebe ayağında yapılan çalışmaların ilk somut çıktısı 13 Haziran 1999 tarihinde yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği olmuştur. Yönetmelik, genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerde uygulanacak muhasebe kayıt ve işlemlerinin yürütülmesine ilişkin usul ve esasları belirlemiş; döner sermayeli işletmelerde birbirinden farklı olarak uygulanan muhasebe sistemlerini tekli bir yapıya kavuşturmuştur (Gülşen, Karaarslan vd. 2007:10).

Maliye Bakanlığı bir taraftan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi çalışmalarını diğer taraftan da kurulması öngörülen yeni muhasebe sistemi için planlanan otomasyon sisteminin bilgi işlem altyapısının oluşturulmasına yönelik faaliyetleri yürütmüştür. Bunun için de Türkiye genelinde muhasebe hizmetlerinin günlük olarak bilgisayar yardımıyla yerine getirilmesi ve tüm verilerin merkezdeki bir veri tabanında toplanarak devlet hesaplarının günlük olarak izlenebilmesi amacıyla 1999 yılı Mart ayı başında "Say2000i Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Projesi" başlatılmıştır (Teker, 2013:354).

Projeyle;

- Ülke genelinde devletin giderlerini ödeyen ve gelirlerini tahsil eden yaklaşık 1.500 saymanlığın en kısa sürede otomasyon sistemine alınması,
- Devletin muhasebe verilerinin günlük olarak takip edilebilmesi,
- Ekonomi yönetiminin etkin karar almasına yönelik olarak destek mekanizmalarının sunulması,
- Tüm kamu çalışanlarının personel ve maaş bilgilerinin merkezi bir veri tabanında tutulması ve maaşların merkezden hesaplanabilmesi,

- Sağlık harcamalarının merkezi veri tabanı üzerinden izlenebilmesi ve
- Saymanlıkların ofis otomasyonu ve güncel mevzuatı takip ihtiyaçlarının karşılanarak saymanlıklardaki iş ve hizmetlerin kalitesinin arttırılmasıamaçlanmıştır (Teker, 2013:354-355).

Proje kapsamındaki yazılım ve donanım ihtiyacı tamamıyla Maliye Bakanlığı'nın öz kaynakları kullanılarak karşılanmış; projenin sonucunda saymanlıklar ki bugünkü adıyla muhasebe birimleri otomasyona geçirilirken, muhasebe birimlerinin hem birbirleri hem de Muhasebat Genel Müdürlüğü ile sürekli iletişim içinde olmalarını sağlayacak bir ağın kurulması sağlanmıştır. (Öz, 2007:64). Sistemin kullanımına ilişkin eğitimlerin ve muhasebe birimlerindeki devir işlemlerinin 31.3.2002 tarihinde tamamlanmasının ardından 01 Nisan 2002 tarihinde devlet hesaplarının günlük olarak online izlenmesine başlanmıştır (Öz, 2007:64). Böylelikle, kamu hesapları ve bütçe uygulama sonuçları günlük olarak izlenebilir ve ekonomi yönetimine geniş karar alma desteği verilebilir hale gelmiştir (Aktan, 2006:11). Ayrıca, muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının sanal ortamda konsolide edilebilmesini sağlayan "Say2000i Projesi" devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmalarına da önemli bir ivme kazandırmıştır.

Proje ile muhasebe bilişim sisteminin altyapısı kurulduktan sonra uygulanmakta olan devlet muhasebesi sisteminin eksikliklerinin giderilmesi çalışmalarına ağırlık verilmiştir. Uygulanmakta olan devlet muhasebesi sisteminin eksikliklerini bir başka ifadeyle devlet muhasebesi açısından reform ihtiyacının dayanaklarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Duman, 2004:8):

- Genel devlet birimlerini kapsayan ortak bir muhasebe ve raporlama standardı ile sonuçları birleştirmeye uygun bir muhasebe planının bulunmaması, dolayısıyla da kamu kurumlarında muhasebe birliğinin sağlanamaması,
- Uygulanan muhasebe sisteminin özellikle genel ve katma bütçeli idareler, belediyeler, il özel idareleri ve fonlarda bütçe uygulamasına odaklanması,
- Muhasebe sistemlerinin bazı istisnalar hariç nakit esasına dayanması nedeniyle yeterli veri üretememesi,
- Devlet Muhasebesi Yönetmeliği'nde yer alan hesapların, uluslararası kabul görmüş muhasebe ve raporlama mantığına uygun olarak sınıflandırılmaması,
- Devletin malvarlığını izlemeye yarayacak hesapların muhasebe içerisinde yer almaması,
- Faaliyet ve bütçe uygulamalarının ait oldukları dönemde kalması nedeniyle, bazı istisnalar haricindeki muhasebe bilgilerinin süreklilik göstermemesi olarak sıralanabilir.

Devlet muhasebesindeki bu eksiklikleri gidermek için yapılan çalışmalar tahakkuk esaslı muhasebenin Türk Devlet Muhasebesi Sistemine uyarlanması üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu amaçla, 1992 yılından itibaren özel sektör tarafından kullanılan "Tekdüzen Muhasebe Hesap Planına" ve buradaki hesapların işleyişine dayalı bir muhasebe sistemine kamu kesimine özgü hesapların ve bunların işleyişinin eklenmesi görüşü benimsenmiştir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçişin pilot uygulama çalışmaları 2002 yılında Hazine Müsteşarlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Ege Üniversitesi, Hacettepe Üniversitesi, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ve bu Kurumlara hizmet veren toplam 47 muhasebe biriminde başlatılmıştır. Yıl boyunca, muhasebe kayıtları hem eski hem de yeni muhasebe sistemine göre eş zamanlı olarak yapılmıştır (Muhasebat Genel

Müdürlüğü, Mayıs 2003, s. 8). Pilot olarak seçilen bu kurumlarda tahakkuk esaslı muhasebe ABS ile birlikte yürütülmüştür. Böylelikle 2001 yılı ekonomik krizi sonrasında uygulamaya konulan yapısal reformların amacına uygun bir şekilde devlet kurumlarının mali işlemlerinin tamamının bütçe ve muhasebe sistemleri tarafından kavranması sağlanmıştır. 2003 yılında ise uygulama genel ve katma bütçeli kurumların tamamına yayılarak kurumların seçilen bir biriminde pilot uygulamalar devam etmiştir.

Pilot uygulamaların başarılı sonuçlar vermesinin ardından genel yönetim kapsamına dâhil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını düzenleyen "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği"nin yürürlüğe konulması, 16 Ekim 2003 tarihli ve 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilmiştir. Söz konusu uygulama genel yönetime dâhil genel ve katma bütçeli idarelerde 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren, kapsama dâhil diğer kamu idarelerinde ise 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

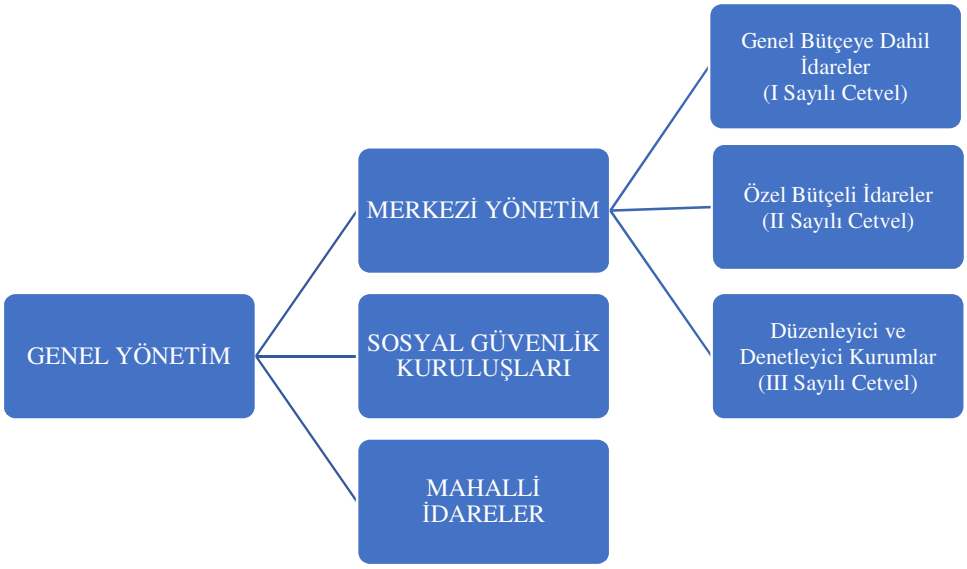
3.6. 2004 Sonrası Dönem ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine Yönelik Mevzuat Düzenlemeleri

Ülkemizde devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçiş 2004 yılında yürürlüğe konulan düzenlemelerle resmiyet kazanmıştır. Tamamen ABS esasına göre hazırlanan 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile çerçeve hesap planına uygun olarak merkezi yönetim içinde yer alan genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idareler için tahakkuk esasına dayalı olarak hazırlanarak 20 Şubat 2004 tarihli 25379 sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan "Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" ile birlikte resmî olarak uygulanmaya başlamıştır. Bu yönetmeliğin 463. maddesi gereğince de 14 yıl boyunca uygulanmakta olan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği ile kurulan muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dâhil olmak üzere kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü kapsamakta, aylık ve yıllık mali tabloların hazırlanabilmesine, gelir ve giderlerin karşılaştırılması ve analiz edilmesi de dâhil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer mali verilerin üretilmesine elverişli olup, vergi harcamalarının raporlanmasına ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine imkân sağlamaktadır. Yönetmelikte yer alan hesaplar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde niteliklerine göre sınıflandırılmış ve detaylandırılmış olduğundan yeni muhasebe sistemi ile detaylı bilgilerin üretilmesi de mümkün hale gelmiştir(Yakupçebioğlu, 2013:385).

Yönetmelik hükümleri çerçevesinde kurulan bu yeni muhasebe sistemi bütçe işlemlerinin nakit esasına, bütçe dışındaki tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına dayalı olarak kayıt altına alınmasını benimsemiştir. Buna göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin çerçeve hesap planlarında yer alan ve IMF tarafından hazırlanan GFS 2001'e paralel olarak belirlenen faaliyet gelir ve giderleri tahsilat veya ödeme şartına bağlı kalınmaksızın tahakkuk ettiği anda muhasebeye konu olmaya başlamıştır. Tahakkuk esaslı muhasebenin uygulanması suretiyle her bir kamu idaresinin ve bir bütün olarak genel yönetimin faaliyetleri sonucu elde ettiği gelirler ile katlandığı giderler ortaya konmaktadır (Güler ve Gülçiçek 2006:69). Böylelikle, genel yönetiminfaaliyet maliyetinin tespit edilebilmesi amaçlanmış, kamu idaresinde yetkili ve sorumlularında performansları hakkında fikir sahibi olunabilmektedir.

2004 yılında yürürlüğe giren Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği, 8 Haziran 2005 tarihli ve 25839 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun tüm hükümleriyle birlikte yürürlüğe girmesine kadar geçen süreç içinde muhasebe sisteminde de çeşitli düzenlemeler yapılmaya devam edilmiştir. Bu kapsamda, kanunun kurumsal sınıflamasına uygun olarak hazırlanan, Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği'ni yürürlükten kaldıran ve çerçeve yönetmelik olarak kabul edilen "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" 8 Haziran 2005 tarihli ve 25839 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış ve 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yönetmelik, 5018 sayılı Kanunda tanımlanan genel yönetimi diğer bir ifadeyle merkezi yönetimi (genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar), mahalli idareleri ve sosyal güvenlik kuruluşlarının tamamını kapsamakta olup, kapsama dâhil tüm kamu idarelerinin muhasebe işlemleri açısından belirlenen çerçeve hesap planının uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir.



Buna ek olarak, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebeleştirme işlemleri bu yönetmeliğe dayanılarak hazırlanan ve 31 Aralık 2005 tarihli ve 26040 sayılı (3. Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği'nde detaylı bir şekilde düzenlenmiştir.

Kamu mali yönetim sisteminin esaslarını açıklayan ve reform niteliğindeki düzenlemelerikapsayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 5436 sayılı Kanunla getirilen değişiklikleri içerecek şekilde 2006 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle, 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe giren Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği 30 Aralık 2006 tarihli ve 26392 sayılı (3. Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanan ve merkezi yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile yürürlükten kaldırılmıştır. Böylelikle, merkezi yönetim

kapsamındaki tüm kamu idarelerinin muhasebe sistemleri tam anlamıyla bütünleşik bir yapı kazanmıştır.

Diğer taraftan, 5018 sayılı Kanun, 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 48. maddesi, 5393 sayılı Belediye Kanununun 652. maddesi, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununun 18. ve 22. maddeleri ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uyarınca, il özel idareleri, belediyeler ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idarelerin bütçe ve muhasebe işlemlerini tekdüze hale getirmek için İçisleri Bakanlığı (Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü) tarafından 1 Ocak 2006 tarihi itibariyle "Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği" taslağı hazırlanmıştır. Mahalli idareler bu tarih itibariyle tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmiş ve bu sisteme geçiş taslak yürürlüğe konuluncaya kadar İçişleri Bakanlığı tarafından 7 Haziran 2005 tarihli ve 2005/57 Sayılı Genelge ile yürütülmüştür. Söz konusu idareler 31 Aralık 2005 tarihinde hazırlamış oldukları devir cetvellerini 1 Ocak 2006 tarihinde genelge ekinde yer alan hesap planı çerçevesinde bilançoya dönüştürerek açılış kaydı yapmışlardır. Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ise 1 Ocak 2006 tarihinden geçerli olmak üzere 10 Mart 2006 tarihli ve 26104 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 5018 sayılı Kanunun 49. maddesi hükmü uyarınca 2006 yılında faaliyetlerine başlayan Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılan ve Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Devlet Muhasebesi Standartları hükümlerinin devlet muhasebesi uygulamaları ile azami derecede uyumlaştırılması amacıyla değişikliğe uğramıştır.

Bu kapsamda, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 2014/7052 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilmiş, 23 Aralık 2014 tarihli ve 29214 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu kurumlarının muhasebe uygulamalarına dayanak teşkil eden bu yönetmelikte yapılan değişikliklere dayanılarak merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları muhasebe yönetmeliklerinde de değişiklikler yapılması gerekmiştir. Bu değişikliklere göre hazırlanan;

- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 27 Aralık 2014 tarihli ve 29218 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanarak 1 Ocak 2015tarihinden itibaren geçerli olmak üzere,
- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği 27 Mayıs 2016 tarihli ve 29724 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanmış, yönetmeliğin bütçenin hazırlanmasına ilişkin hükümleri yayımı tarihinde, diğer hükümleri ise 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3.7. Devlet Muhasebesi Mevzuatının Devlet Muhasebesi Standartlarıyla Uyumlaştırılması

Ülkemizdeki devlet muhasebesi sisteminin uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi amacıyla hazırlanan Devlet Muhasebesi Standartlarının yayımlandıkları tarih itibariyle yürürlükte olması benimsenmiştir.

Ancak, devlet muhasebesi uygulamalarına yön veren yönetmelikler ve alt düzeydeki diğer düzenlemelerin yayımlanan devlet muhasebesi standartlarıyla uyumlu hale getirilmesine yönelik ilk köklü değişiklik 2014 yılında yapılmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri açısından çerçeve

yönetmelik niteliği taşıyan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2014 yılındaki yapılan değişikliklerle DMS'lere uyumlu hale getirilmiştir. 2014 yılından sonraki değişiklikler ise yayımlanan yeni standartlar kapsamında 2018 yılında yapılmıştır. 30 adet standardın23 tanesi 2014 yılından önce yayımlanmış olsa da devlet muhasebesi yönetmelikleri bu standartlar çerçevesinde revize edilmemiştir. Buna gerekçe olarak, 2004 yılında uygulanmaya başlayan ve tahakkuk esaslı sisteme ilişkin çerçeve yönetmek niteliğinde olan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan düzenlemelerin, standartlarda belirlenen muhasebe politika ve ilkelerine aykırılık teşkil etmemesi gösterilebilir.

Diğer taraftan, yönetmelikte 2014 yılında yapılan değişiklikle DMSK'ya, muhasebesi standartlarının ilk defa veya değiştirilerek uygulanacak olması durumunda gerekli hazırlıkların yapılabilmesi için, uygulamanın ne zaman başlayacağını önceden bildirme ve gerekli olması durumunda ise geçiş dönemi belirleme yetkisi verilmiştir. Söz konusu madde ile 2014 yılından sonra yayımlanan standartlar kapsamında yönetmelikte değişiklik yapmak için 2018 yılının beklenmesi bir dayanak olarak değerlendirilebilir.

3.7.1. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Yapılan Değişiklikler

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ndeki değişiklikler 2014 ve 2018 yıllarında yapılan değişiklikler olarak iki başlık altında incelenebilir. Zira, 2014 yılındaki değişiklik daha önce de ifade edildiği gibi köklü bir değişimi beraberinde getirmiştir. 2018 yılındaki değişiklik ise daha çok IPSASB tarafından 2014 yılı sonrası dönemde yayımlanan standartlar kapsamında yapılan uyumlaştırmalara yönelik olmakla birlikte standartlara uyum oranının artmasına önemli katkı sağlamıştır.

3.7.1.1. 2014 Yılında Yapılan Değişiklikler

Yönetmelik, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa kapsamına dâhil tüm kamu kurumlarının muhasebe işlemleri açısından genel esasları belirlemektedir. Bu nedenle, 5018 sayılı Kanunun idareler açısından yaptığı tasnife istinaden yürürlüğe konulan muhasebe yönetmelikleri/yönergeleri bu yönetmeliğe uygun olarak hazırlanmıştır. Dolayısıyla, devlet muhasebesi sisteminin DMS'lerle uyumlaştırılmasına yönelik çalışmaların başlangıç noktası Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği olmuştur.

Bu biçimde yapılan başlıca değişiklik yönetmeliğin 19-41. maddelerinde yer verilen düzenlemelerdir. Söz konusu maddeler ile muhasebe standartlarına ilişkin kavram ve uygulama hükümleri özet olarak yer almıştır. Söz konusu maddelerde enflasyon düzeltmesinden hizmet imtiyaz varlığına kadar birçok kavramı açıklanmaktadır.

Yapılan değişikliklerden bir diğeri; muhasebenin anayasası olarak kabul edilen muhasebe temel kavramlarına ilişkin olmuştur. Devlet muhasebesinin mevzuatla çevrelenmiş bir sistem olması ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde özden çok şeklin esas alınması nedeniyle devlet muhasebesi düzenlemelerinde "özün önceliği kavramı" yer almamıştır. 2014 yılında yapılan değişiklikle devlet muhasebesi açısından da olsa teorik anlamda mümkün olabilecek "özün önceliği kavramı" yönetmelikte kendine yer bulmuştur.

Yönetmelikteki önemli bir başka değişiklik ise DMS-1'e uyumluluk açısından yapılan mali tablo ayrımı olmuştur. Yönetmelik mali tabloları, temel mali tablolar ile diğer mali tablolar olarak ikiye ayırmıştır. Aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere, temel mali tablolar DMS-1 ile düzenlenen temel mali tablo setinden ayrışmaktadır. Şöyle ki; yönetmelikte sadece üç temel mali tablo üzerinde durulmuştur. Diğer taraftan, yardımcı mali tablolar da tamamen bütçe odaklıdır. Yönetmelik, zorunlu mali tabloları saymakla birlikte kamu idarelerine

bunların dışında mali tablo hazırlayabilmeleri için yetki tanımıştır. Yönetmeliğe göre kamu idareleri yıllık temel mali tablolarını, takip eden yılın Nisan ayı sonuna kadar elektronik ortamda bir başka ifadeyle resmi internet sitelerinde yayımlamakla yükümlüdür. Buradaki önemli bir husus ise 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı Cetvelde sayılan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için tek bir nakit akış tablosu hazırlanmasıdır. Söz konusu tablolardan aylık olarak hazırlananlar da kurumların resmi internet sitelerinde yayımlanmak zorundadır.

Temel Mali Tablolar	**Diğer Mali Tablolar**
Bilanço	Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu
Faaliyet Sonuçları Tablosu	Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
Nakit Akış Tablosu	Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu
	Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
	Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
	Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu
	Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu
	Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu
	Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
	Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu

Yönetmelikte yapılan bir diğer köklü değişiklik ise devlet muhasebesinde enflasyon muhasebesi uygulamasına imkân tanıyan düzenlemelerin yer almasıdır.“Enflasyon Düzeltmesi Hesabı” yönetmelikte düzenlenmiş, muhasebesine has kavramların tanımlarına yer verilmiş, parasal ve parasal olmayan kalemler gibi bir ayrıma gidilerek yeniden değerleme uygulaması kaldırılmıştır.

2014 yılında yapılan önemli bir uyumlaştırma çalışması kuşkusuz DMS-32 ile yapılan düzenlemeler kapsamındaki hizmet imtiyaz varlıklarının yönetmelik ile muhasebe sistemine dâhil edilmesidir. Böylelikle, o dönem gündemde olan ulaşım sektörü yatırımları kapsamında Kamu Özel İş Birliği KÖİ, PublicPrivatePartnership: PPI) modeli kapsamında, yap-işlet-devret ve işletme hakkının devri sözleşmelerine konu hizmet imtiyaz varlıkları ile bu varlıklardan elde edilecek gelir tutarlarının kayıtlara alınması sağlanmıştır.

3.7.1.2. 2018 Yılında Yapılan Değişiklikler

Yönetmelikte 2018 yılında yapılan değişiklikler esas itibariyle IPSAS ve DMS’lerde yapılan güncellemelerin işlenmesine ilişkin olmuştur. Bu nedenle, değişiklikler de mevzuat hazırlama tekniği açısından yönetmeliğin yeniden yayımlanması şeklinde değil yönetmelikte değişiklik yapılmasına dair yönetmelik olarak 24 Şubat 2018 tarihli ve 30342 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

DMS’lere uyumu büyük ölçüde sağladığı değerlendirilen bu değişiklikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

- Temel mali tablo seti değiştirilmiş, Özkaynak Değişim Tablosu ile Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu temel mali tablolara eklenmiştir. Hazine ve

Maliye Bakanlığı, kamu idarelerinin internet ortamında yayımladıkları mali tablolarının bir rapor formatında sunulabilmesi için bir rehber hazırlamış ve bu konuda eğitimler vermiştir.

- Nakit Akış Tablosu yeniden düzenlenmiş, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri açısından tek bir Nakit Akış Tablosu hazırlanacağı ifade edilmiştir.
- Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin mali tablolarda gösterilmesine yönelik değişiklikler yapılmıştır.
- Konsolidasyon işlemi, iki kamu idaresinin mali tablolarının aralarındaki işlemler elimine edildikten sonra birleştirilmesi olarak ifade edilmiş, konsolide mali tabloların Nisan ayı sonuna kadar Hazine ve Maliye Bakanlığı'na gönderileceği Bakanlığın da sektörler itibariyle konsolidasyondan sonra Mayıs ayı sonuna kadar yayımlayacağı hükme bağlanmıştır.
- Mal, hizmet satışı ya da sağlanan faydadan kaynaklı gelirlerin gerçeğe uyun değer üzerinden kaydı düzenlenmiştir.
- Stokların mali tablolarda gösteriminde net gerçekleşebilir değer ile maliyet bedelinden düşük olanın kullanılacağına ilişkin hükümlereyer verilmiştir.
- Kiralama işlemleri, finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak iki başlık altında toplanmış; faaliyet kiralaması ayrı bir madde şeklinde düzenlenmiştir.
- Üzerinde bina bulunan arazi ve arsalarda, binaların bu varlıklardan ayrı olarak kaydedilmesi yöntemi benimsenmiş, maddi duran varlıklarda peşin ile vadeli satış bedelleri arasındaki farkın da faiz geliri olarak kaydedileceği düzenlenmiştir.
- Koşullu yükümlülüklerden kaynaklı olarak kamu idaresinin ekonomik bir fayda veya hizmet potansiyeline sahip kaynağının çıkışına neden olacağı güvenilir bir biçimde tahmin edilen tutarlar için karşılık ayrılması ve karşılık tutarlarının faaliyet sonuçları tablosuna yansıtılması ilkesi benimsenmiştir.
- İdare tarafından duran varlıklarda değer düşüklüğü tespit edildiğinde değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.
- İdarelerce kabul edilen şartlı bağış ve yardımların ilgili varlık hesabıyla, karşılığının da şart yerine getirildiğinde gelirle ilişkilendirilmek üzere bir yükümlülük hesabına kaydedileceği düzenlenmiştir.
- İdarelerin kendi iç imkânlarıyla ürettikleri varlıklara ilişkin düzenleme, maddi olmayan duran varlıkları kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türk devlet muhasebesi tarihi, Türklerin anavatanı Orta Asya'da kurulan Türk Devletleri'ne kadar uzanmaktadır. İlk örneklerine Göktürk Devleti'ne ait belgeler ve Orhun Kitabeleri'nde rastlanan muhasebe kayıtlarından o dönemde devletçi bir yaklaşımın benimsediği kabul edilmektedir. Türklerin Anadolu'yu fethinden sonraki dönemde Büyük Selçuklu İmparatorluğu, Anadolu Selçuklu İmparatorluğu ve Osmanlı İmparatorluğu dönemi muhasebe kayıt kültürü ise büyük ölçüde Abbasi ve İlhanlı kayıt kültüründen etkilenmiştir. Öyle ki; Abbasi Devleti ile birlikte kullanılmaya başlayan Merdiven Yöntemi,Osmanlı İmparatorluğu döneminde beş asır boyunca geliştirilerek kullanılmış ve en olgun dönemini yaşamıştır. Ortadoğu coğrafyasında toplam 11asır gibi oldukça uzun bir süre kullanılmış olan bu yöntem, Osmanlı İmparatorluğu'nun batılılaşma sürecinde yerini çit taraflı kayıt sistemine bırakmıştır.

I. Dünya Savaşı sonrasında Osmanlı İmparatorluğu dağılmış, Anadolu'da işgaller başlamış ve Anadolu toprakları İstiklal mücadelesine sahne olmuştur. Kazanılan İstiklal Savaşı sonrasında kurulan Türkiye Cumhuriyeti Devleti mevcut ekonomik zorlukları yönetmek için devletçi ekonomi politikalarınıbenimsemiştir.Devletin ekonomik hayattaki en büyük oyuncu olması mali düzenlemelerin de en kısa zamanda yapılmasında muhakkak etkili olmuştur. Ancak, devlet muhasebesinin organizasyonu ve uygulanması açısından dönüm noktası1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanunu olmuştur. Mali anayasa olarak da kabul edilen kanunun 76 yıl boyunca yürürlükte kaldığı dikkate alındığında yasayla getirilen düzenlemelerin önemli ve yerinde olduğu görülmektedir.

Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmeliklerle hem devlet muhasebesinin esaslarına hem de organizasyon yapısına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Ancak, dünyada yaşanan siyasi vb. değişimler nedeniyle devletlerin yürüttüğü faaliyetler de değişmiş dolayısıyla devlet muhasebesinin sunduğu veriler de farklılık göstermiştir. Yaşanan bu değişimler ise ülkemizde devlet muhasebesine ilişkin düzenlemelerin eksiklikler taşıdığı gerekçesiyle sürekli eleştirilmesine neden olmuştur. Yapılan eleştirilerin hükümetler tarafından dikkate alındığı, devlet muhasebesi alanında sürekli olarak daha iyiye ulaşabilmek amacıyla çalışmalar yapılmıştır.

Ancak, Cumhuriyet döneminde devlet muhasebesi açısından en önemli değişikliklerintemelinde Maliye Bakanlığı ile Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (IBRD) arasında imzalanan "Kamu Mali Yönetimi Projesi"yatmaktadır. Ülkemizde yaşanan 1994 krizinin ardından yapılan bu anlaşma ile kamu mali yönetimi açısından yeni bir anlayış ortaya çıkmıştır. Burada elbette uluslararası örgütlerle olan ilişkilerin önemini de göz ardı etmemek gerekir. Zira, bu örgütlerle olan ilişkiler açısından ekonomik veriler, verilerin doğruluğu ve zamanında verilere erişilebilir olması önem taşımaktadır. Bu kapsamda öncelikle devlet hesaplarının elektronik ortamda anlık olarak takip dilebilmesine imkân sağlayan say2000i projesi hayata geçirilmiştir. Yapılan çalışmalar bununla da kalmamış Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği ve IMF gibi kuruluşlarca kabul edilen muhasebe uygulamaları benimsenmiş, nakit esasına dayalı muhasebe sistemi bütçe hesapları hariç olmak üzere terk edilerek tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulamaya konulmuştur.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminin yasal dayanağı ve söz konusu projenin en somut çıktısı olan 5018 sayılı Kanunun en önemli amaçlarından biri mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanmasıdır. Bu ise ancak doğru, zamanında, karşılaştırılabilir ve ulaşılabilir mali tablolar ile mümkün olabilmektedir.2004 yılında yürürlüğe giren devlet muhasebesi yönetmelikleri ile getirilen yeni sistem, devletin her türlü varlık ve yükümlülüğünü, gelir ve giderlerini kayıt altına alabilmeye, hazırlanmasını öngördüğü mali tablolarla da yönetsel kararlar vermekte kullanılan verilerin elde edilmesine imkân tanımıştır.

2004 yılından 2014 yılına kadar devlet muhasebesi yönetmeliklerinde yapılan değişiklikler genel itibariyle 5018 sayılı Kanunun getirdiği kurumsal yapılara ilişkin kapsam ve hesap planı çerçevesinde olmuştur. 2014 yılında ise Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde yapılan değişikliklerle Devlet Muhasebesi Standartları (DMS) ile devlet muhasebesi yönetmelikleri arasındaki uyumun en üst düzeye çıkarılması amaçlanmıştır. 2018 yılında yapılan değişiklikler ise DMS'lerin, Uluslararası Kamu Muhasebe Standartlarındaki (IPSAS) revizeler kapsamında güncellenmesi nedeniyle yapılmıştır.

Sonuç olarak, köklü bir geçmişe sahip ve yaşayan bir süreç olan Türk Devlet Muhasebesi kültürü bugün itibariyle, ekonomi yönetimine krizlere neden olan mali riskleri zamanında ve net olarak gösterebilme yeterliliğine sahip olmakla birlikte, teknolojik imkanların da desteğiyle uluslararası gelişmeleri yakından takip ederek kendini sürekli geliştiren bir yapıya kavuşmuştur.

KAYNAKÇA

AKTAN, Hasan Basri (2006). "Türk Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı: 298.

ATABAY, Esra (2011). "Osmanlı'dan Günümüze Muhasebenin Gelişiminde Hukukun Yeri - Mevcut Hukuk Fakültelerinde Muhasebe Derslerinin Önemi", **Akademik Bakış Dergisi,** Sayı: 25.

ATAÇ, Engin, Gülay COŞKUN ve Tayfun MOĞOL (2004). **Bütçe**, Eskişehir.

ARICA, Ayşegül (2002). **Türkiye'de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması**, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

ÇETİNKAYA, Özhan ve Zuhal YILDIRIM (2006). **Devlet Muhasebesi; Teori ve Uygulama**, Bursa.

ÇOLAK, Hacı Bayram ve Ömer DAĞ (2009). **Mahalli İdareler Muhasebesi**, Ankara.

DİŞLİ, Mustafa (2004). **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**, Ankara.

DUMAN, Ömer (2004). "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 275.

EKER, Ferhat (2013). **Organization of OttomanState Accounting**. III. International Conference on Luca Pacioli Accounting Historyand III. BalkansandMiddle East Countries Conference on Accounting and Accounting History, Vol. I, İstanbul.

FEYZİOĞLU, Bedi Necmeddin (1966). **Milli Muhasebe ve Milli Bütçeye Dair Tetkikler; Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, Cilt: 1, İstanbul.

GÜLER, Mahmut Selim ve Miraç GÜLÇİÇEK (2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Sayı: 1, s. 57-71.

GÜLŞEN, Hamdi, Erkan KARAARSLAN, Eyüp KIZILKAYA, Mesut HASTÜRK ve Baki KERİMOĞLU (2007).**Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Ankara.

GÜNGÖR, A.Azmi (1981). **Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi**, Ankara.

GÜVEMLİ, Oktay (1999). **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyete**, Cilt: 3, İstanbul.

GÜVEMLİ, Oktay,Cemal ELİTAŞ, Mehmet ERKAN, Mustafa OĞUZ, Oğuzhan AYDEMİR ve Uğur ÖZCAN (2008). **Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi,** Ankara.

GÜVEMLİ, Oktay, Cengiz TORAMAN ve Batuhan GÜVEMLİ (2014). **Osmanlı İmparatorluğu'nda Devlet Muhasebesi -Anadolu Kayıt Kültürü-**. İstanbul.

KAPLAN, Erdi (1992). **Devlet Muhasebesi Ders Notları**, İzmir.

KARAARSLAN, Erkan (2003). "Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler," **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt: 8, Sayı:3.

KARTALCI, Kadir (2012). "Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması", **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt:3, Sayı: 1.

MEY, Abram (1956).**TürkDevlet Muhasebesi Üzerine Düşünceler**, Çeviren: Cumhur FERMAN, Ankara.

ÖZ, Ahmet Emre (2007). **Devlet Muhasebesi İle İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

SAĞCI, Hikmet (1956). **Modern Bütçe ve Muhasebe TelakkileriMuvacehesinde Türk Devlet Muhasebesinin Durumu,** Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, Sayı:2, İstanbul.

ŞAHİN, İzzet. **Devlet Muhasebesi Ders Notları**, Bolu 1982.

TAFLAN GÜR, Şeyda (2008). **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Bilgi Sistemi Olarak Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama,** Yüksek Lisans Tezi Erzurum.

TARHAN, Tayfur (1962). **Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi,Sayı:8, İstanbul.

TEKER, Osman (2013). **Development of TurkishGovernment Accounting (2003–2013)**. III. International Conference on Luca Pacioli Accounting Historyand III. BalkansandMiddle East Countries Conference on Accounting and Accounting History, Vol. I, , İstanbul.

TOKAY, Semih Hüseyin, YAKUPÇEBİOĞLU, Necdet Sıtkı ve ARSLAN, Seçkin, (2012). Devlet Muhasebe Sisteminin Önemi ve Devlet Bütçesinin Hazırlanmasındaki Rolü, XXXI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, s.177-212, Muğla.

YAKUPÇEBİOĞLU, Necdet Sıtkı (2013). **RepublicEraTheTurkishGovernment Accounting System (1993-2004)**. III. International Conference on Luca Pacioli Accounting Historyand III. BalkansandMiddle East Countries Conference on Accounting and Accounting History, Vol. I, İstanbul.

YAKUPÇEBİOĞLU, Necdet Sıtkı (2020). **PublicSector Accounting Reform in Turkey: Moving Cash toAccrual Accounting,** Public Financial Management Reforms in Turkey: ProgressandChallenges, Vol:2**,**Singapur.

T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2002).**Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü (2003).**Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları,** Ankara.

2.2.2.4. Tanzimat Dönemi, Sonrası ve Muhasebat Genel Müdürlüğü

Osmanlı İmparatorluğu'nda mali iyileştirme çabalarının tanzimat dönemi sonrasına rastladığı görülmektedir. Yapılan çalışmalar sonucunda; devletin bir hazinesi olduğu ve devletin gelir ve giderlerinin kamuoyuna sunulması gerekliliği kabul edilmeye başlanmıştır (Arıca, 2002:63). Hazine ve bütçe birliği yoluyla mali yönetimde de bütünlük sağlanması amaçlanmış ve bu görev 1839 yılında kurulan Maliye Nezaretine (Bakanlığına) verilmiştir. Bu dönemde, batı dünyasının mali sistem üzerindeki etkisi de hissedilmeye başlanmıştır. Tanzimat Fermanı'nın hukuki alandan sonra getirdiği en önemli yenilikler mali alanda olmuştur. 1860'lı yıllar ve sonrası, bütçe ve gider mevzuatının oluşturulmaya başlandığı, bu hususla ilgili yönetmeliklerin çıkarıldığı yıllar olmuştur.

Söz konusu dönemde, Bakanlık tarafından 1882 yılında mal sandıkları için "Tensik-i Kayıt Talimatnamesi" (Düzene Koyma Kayıt Yönetmeliği) hazırlanmıştır. Bu Talimatnameye göre sandık (kasa) defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defterleri tutularak gelirlerin tahakkuk ve tahsilatı haliya (şimdiki) ve sabıka (geçmiş) olarak ayrı ayrı gösterilmiştir (Karaarslan, 2004:46). Bu sistem kasa muhasebesi olarak da nitelendirilmiştir (Duman, 2004:7).

1889 yılında ise Maliye Bakanlığı geçmiş tecrübelere dayanılarak yeniden yapılandırılmış, bugünkü Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatının yerine getirdiği görevlerin önemli bir bölümünü yerine getirdiği anlaşılan Muhasebe-i Umumiye Maliye birimi kurulmuştur. Dolayısıyla, bu dönemde yapılan çalışmalar hem devlet muhasebe sisteminin geliştirilmesi hem de muhasebe organizasyonun sağlanması açısından önem taşımaktadır.

İmparatorluk döneminde devlet muhasebesinin önem kazanmasındaki bir diğer etken de günümüz anlayışına uygun bir bütçe uygulamasının ortaya çıkışıdır. Devlet bütçesi açısından en önemli gelişme ise 1876 Anayasasının kabulü ile bütçe hakkının verilmesidir. Zira, Anayasa ile gelir ve giderlerin bölümler halinde kabul edilmesi, bütçenin yıllık olması, kesin hesap kanununun esasları ve Sayıştay denetimi gibi düzenlemeler getirilmiştir. Bütçe alanında yaşanan bu gelişmeler, devlet muhasebesi kavramının gerçek anlamda ortaya çıkışını ve gelişimini de zorunlu kılmıştır. Ancak, yaşanan siyasi ve tarihi gelişmeler anayasanın uygulanmasını geciktirmiştir. 1908 yılında 2. Meşrutiyetin ilanından sonra 1909 yılında Anayasa yeniden yürürlüğe konulmuş ve bütçe hakkı da uygulanmaya başlamıştır. (Çetinkaya, Yıldırım, 2006:98)

Yürürlüğe konulan Anayasa ile birlikte mali mevzuatta yeni düzenlemeler yapılması ihtiyacı ortaya çıkmış, 1912 yılında "Usulü Muhasebe-i Umumiye Kanunu" ile "Mal Sandıklarında Tutulacak KuyuduHesabiyeye Dair Talimatname" yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu Talimatname ile Meşrutiyet döneminin ilk bütçesine ait kesin hesabın çıkarılması amaçlanmıştır. Bir çeşit bütçe muhasebesi tutmayı amaçlayan bu Talimatnamenin, kameral muhasebe sistemini kullandığı kabul edilmektedir. Talimatname ile hesapların ikili kayıt (muzaaf) usulüne göre tutulması benimsenmiştir (Güngör, 1981:20). Ancak, getirilen sistemi uygulayacak niteliklipersonel sayısı yetersiz kaldığından, Talimatnamenin ilk defa uygulandığı 1911 yılının hesabı ancak 1918 yılında alınmıştır. Söz konusu Talimatnameye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmuştur. Bu sistemde, defterdarların Sayıştay'a, ilçe malmüdürlerinin de defterdarlara hesap vermesi yönünde düzenleme yapılmıştır (Gülşen ve diğerleri, 2007:9)

Bugünkü adıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün İmparatorluk döneminde farklı isimler altında teşkilatlandığı ve bugünkü görevlerinin yanında pek çok görevi de yerine getirdiği görülmektedir. İlk başlarda Başmuhasebe Kalemi adını taşıyan birim; gelir ve giderin yönetiminden, yürürlükteki düzenlemeler çerçevesinde muhasebe kayıtlarının tutulması ve denetlenmesi, bütçenin hazırlanması, kaynakların dağıtımı ve ödemelerin yapılmasına kadar pek çok görevi yürütmüştür. Genel Müdürlüğe adını veren "Muhasebat" kelimesi ilk olarak 1837 yılında kurulan Maliye Nezareti'nin (Maliye Bakanlığı) teşkilat yapısında görülmektedir. Dönemin Maliye Bakanlığı'nın muhasebe işleriyle görevli "Muhasebat" ile idari işlemlerin yürütülmesi, bunlara ilişkin kayıt ve yazışmalarının yapılmasından sorumlu "Aklam" birimlerinden oluştuğu anlaşılmaktadır (www.muhasebat.gov.tr, Şubat:2018).

MALİYE NEZARETİ (MALİYE BAKANLIĞI)	
MUHASEBAT	**AKLAM**
1. Maliye Muhasebesi Kalemi	1. EvamirMektubi Kalemi
2. Mukataa Muhasebesi Kalemi	2. Maliye Mektubi Kalemi
3. Ceride Muhasebesi Kalemi	3. Enbiyye-i Hansa Kalemi
4. Haremeyn Muhasebesi Kalemi	4. Feshane Kalemi
5. Evkaf Muhasebesi Kalemi	5. Cizye Kalemi
6. Sergi Muhasebesi Kalemi	6. Anbar Kalemi
7. Esham Muhasebesi Kalemi	7. Zahire Kalemi
8. Zecriyye Muhasebesi Kalemi	8. Derya Kalemi

Bakanlık teşkilatında "Maliye Muhasebesi Kalemi" adıyla yer alan ve büyük önem atfedilen birim, esas olarak hazinenin muhasebe kayıtlarına odaklanmış olup, "Varidat" (gelir) ve "Mesarifat" (gider) olmak üzere iki bölüme ayrılmıştır. Bakanlık bünyesinde, tahakkuk eden vergilerin toplanması amacıyla erkek nüfusun kayıtlarını tutan Ceride Muhasebesi Kalemi, ekili tarım arazilerinin muhasebesinden ve kayıtlarından sorumlu Mukataa Muhasebesi Kalemi ile günlük gelir ve gider kayıtlarının tutulmasından sorumlu Ruznamçe Kalemi gibi başka muhasebe birimleri de görev yapmıştır (Güvemli, 1999:162-163).

Nihayetinde ise bugünkü adıyla Maliye Bakanlığı'nın, geçmiş tecrübelere dayanılarak yeniden yapılandırılması amacıyla 1888 yılında "Maliye Nezareti Heyetinin Teşkilatıyla Vezaifini Şamil Nizamname" çıkarılmıştır. 1889 yılında ise bugünkü Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatının yerine getirdiği görevlerin birçoğunu yerine getirdiği anlaşılan Muhasebe-i Umumiye Maliye birimi kurulmuştur.

3. TÜRKİYE CUMHURİYETİ DÖNEMİ

Ülkemizde cumhuriyet dönemindeki devlet muhasebesi uygulamaları 1923-1927 dönemi, 1927-1948 dönemi, 1953-1990 dönemi, 1953-1990 dönemi ile 1990 yılından tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçişin yapıldığı kabul edilen 2004 yılına kadar olan dönem olmak üzere beş döneme ayrılarak incelenmiştir.

3.1. 1923-1927 Dönemi

1918 yılı 1. Dünya Savaşı'nın sonuçlandığı, mağlup kabul edilen Osmanlı İmparatorluğu'nun Anadolu'daki topraklarının itilaf devletlerince işgal edilmeye başlandığı bir yıl olmuştur. Bu işgallere karşı 1919 yılında Anadolu'da Kurtuluş Savaşı başlamış, 1920 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi kurulmuş, İstanbul Hükümetinden bağımsız ilk Meclis

Hükümeti göreve gelmiştir. Ancak, dönemin milli mücadele yıllarına denk gelmesi nedeniyle ilk hükümet daha çok askeri ve siyasi kararlar almak zorunda kalmıştır. Bu nedenle, savaş yıllarında gerek ekonomik gerekse toplumsal hayatta İmparatorluk döneminde yürürlüğe konulan düzenlemelerin uygulanmasına devam edilmiştir. Kurtuluş Savaşının kazanılmasından sonra 1923 yılında kurulan Türkiye Cumhuriyeti Devleti de mevcut mali mevzuatı bir anda terk etmemiş, birkaç yıl daha İmparatorluk döneminin mali mevzuatını ve mali idare yapısını kullanmıştır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında devlet muhasebesi açısından "Muhasebe-i Umumiye Kanunu" ile "Mal Sandıklarında Tutulacak KayıdıHesabiyeye Dair Talimatname" geçerli olmuştur. Ancak, hesapların ikili kayıt (muzaaf) usulüne göre tutulmasına dayanan bu devlet muhasebesi sistemi, ikili kayıt usulünün saymanlar tarafından tam olarak kavranamaması uygulamada aksaklıklara neden olmuş, bunların sonucunda da saymanlardan hesap alınamaz hale gelinmiştir (Sağcı, 1956:196). Cumhuriyetin ilanından sonra kabul edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Devletinin ilk anayasası olan 1924 Anayasası ile devlet teşkilatı ve temel haklarla birlikte vergiler, bütçe ve kesin hesap gibi mali konularda uygulanacak kurallar belirlenmiş ve bütçe hakkı tüm müesseseleri ile düzenlenmiştir. Yeni Anayasayı müteakiben devlet muhasebesinin o günün koşullarına uyumlu hale getirilmesine yönelik çalışmalar da başlamıştır. İlk değişiklik 1925 yılında yapılmış, bütün hesap hareketlerinin bir sayfada gösterilmesi amacıyla bir "Esas Defteri" oluşturularak Amerikan usulüne (defter-i kebirli yevmiye) benzer bir sistem, İlçe Mal Sandıkları ile Tümen ve Kolordu muhasebesinde kullanılmaya başlanmıştır (Çolak, Dağ, 2009:19). 1912 tarihli Talimatnamenin yerine geçen bu uygulamada en önemli hususlardan biri, gelir tahminine ilişkin olarak yılı içinde tahakkuk eden tutardan tahsil edilemeyerek ertesi yıla devreden bakiyeyi, tahsis edilen ödeneklerin kullanılan kısmını ve yıla ait tahsilat ile harcama tutarını gösterecek şekilde kurgulanmış olmasıdır (Sağcı, 1956:196).

3.2. 1927–1948 Dönemi

1927-1948 dönemi devlet muhasebesi açısından hem mevzuat hem de organizasyon açısından değişimlerin yaşandığı bir dönem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir taraftan onlarca yıl boyunca yürürlükte kalan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çıkarılmış; diğer taraftan, bugünkü Muhasebat Genel Müdürlüğünün görevlerini yerine getirdiği anlaşılan Muhasebat Umum Müdürlüğü Maliye Vekâleti'nin üç merkez biriminden biri olarak kurulmuştur. Bu kapsamda bu dönemde yaşanan gelişmeleri iki ayrı başlık altında izlemek faydalı olacaktır.

3.2.1. Devlet Muhasebesi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler

Cumhuriyetin ilk yıllarında devlet muhasebesi sistemini geliştirme yönündeki çabalar önce küçük çaplı değişikliklerle başlasa da 26 Mayıs 1927 tarihinde 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun (Genel Muhasebe Kanunu) yürürlüğe konulması gibi çok köklü bir değişimle sonuçlanmıştır. Cumhuriyetin kurulmasının ardından ülkemizde devlet muhasebesinin temelinin bu kanun ile atıldığı kabul edilmektedir (Şahin, 1982:7). Zira,kanunun yürürlükte kaldığı 76 yıl boyunca ülkemizdeki devlet muhasebe sisteminin hukuki altyapısını oluşturmuştur.

Genel Muhasebe Kanunu, devlet gelirlerinin toplanması, devlet harcamalarının yapılması ve kesin hesapların çıkarılması ile bu işlerden sorumlu olanların belirlenmesine ilişkin hükümleri düzenlemiştir. Bir başka ifadeyle kanun, bütçeye ilişkin temel ilkeleri ortaya

koymuş, tahakkuk dairelerinin, tahakkuk memurlarının, saymanların yetki ve görevlerini belirlemiş ve devletin gelir ile giderleri disiplin altına alınmıştır. Kanun bu yönüyle, yürürlükte kaldığı dönem boyunca mali anayasa olarak kabul edilmiştir. Kanunun 1927 yılında yayımlanmasının ardından 1928 yılında ise "Hazinenin Usul-üHesabiyesine Dair Talimatname" (Hazine Hesap Usullerine Dair Talimatname) yayımlanmıştır (Çetinkaya, Yıldırım, 2006:63).

Hazine Hesap Usullerine Dair Talimatname ile mal sandıklarında kullanılmakta olan "esas defteri", hesapların tutulmasında çabukluk ve kolaylık sağlayamadığı gerekçesiyle kaldırılmış, yerine "tasnif yevmiyesi" getirilmiştir (Sağcı, 1956:196). Böylelikle, kayıtların çift taraflı kayıt usulü ile kontrolü yerine yardımcı defterlerle kontrolü yoluna gidilmiştir (Atabay, 2011:5). Diğer taraftan, Talimatname, eski Talimatnamedeki genel gelirler, ödenek, havale, gider tahakkukları ile hazine cari hesaplarını kaldırmış; diğer sandıklar adına tahsilat ve alınan para hesaplarını, hazine ve şubelerinden alınan para ve hazine şubelerinden irsalat (gönderme) hesaplarını yürürlüğe koyarak sistemi basitleştirmiştir. Talimatname bazı hesapları kaldırmak ve bazı hesapları da birleştirilmek suretiyle hesapların sayısını azaltmış, bazı hesapların işleyiş tarzlarını değiştirmiştir (Sağcı, 1956:196). Bu nedenle, Talimatnamenin çift taraflı kayıt sistemi ile kameral muhasebe sistemini birleştirilerek kendine özgü bir sistem oluşturduğu kabul edilmektedir (Feyzioğlu, 1966:345). Zira, bütçenin ödenek ve yüklenme işleri ile gelir ve gider tahakkukları muhasebe dışında bırakıldığından kameral muhasebe sistemi benimsenmiştir (Kaplan, 1992:9).

Talimatname, getirdiği yenilikler ile devlet muhasebesine kameral muhasebe vasfını kazandırmakla kalmamış, hesapların karşılıklı çalıştırılması suretiyle çift taraflı kayıt yönteminin faydalarından da yararlanılmasını sağlamıştır. Ancak, sistem, muhasebenin ilkeleri açısından aykırılıklar taşıdığı, gelir ve gider sonuçlarını net olarak ortaya koyamadığından hazinenin gerçek mali durumunu yansıtamadığı ve gönderme hesaplarının mahiyetleri itibarıyla farklı hesapları da içermesinden dolayı tam olarak kontrol edilemediği gibi gerekçelerle pek çok eleştiriye maruz kalmış ve 1948 yılında değiştirilmiştir.

3.2.2. Devlet Muhasebesi Organizasyonunda Yapılan Değişiklikler

1927-1948 yılları arası Cumhuriyet Dönemi, Türk devlet muhasebesinin gelişimi açısından bir başka önemli gelişmeye daha sahne olmuştur. 18 Mayıs 1929 tarihli ve 1452 sayılı Kanun ile Maliye Vekâleti açısından merkez ve vilayet memurluklarından oluşmak üzere ikili bir teşkilatlanmaya gidilmiş; bu yapılanmada Muhasebat Umum Müdürlüğü (Muhasebat Genel Müdürlüğü) merkez teşkilatındaki üç genel müdürlükten biri olarak sayılmıştır.

Ancak, 29 Mayıs 1936 tarihli ve 2996 sayılı "Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifelerine Dair Kanun" ile teşkilat yapısı değiştirilmiş, merkez ve taşra teşkilatının görevleri açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu Kanunun 9. maddesinde Muhasebat Umum Müdürlüğü'nün görevleriniaşağıdaki gibi özetlemek mümkündür. Bunlar;

- Devlet hesaplarına ait kayıtları tutmak,
- Hazine genel hesabını çıkarmak,
- Genel bütçeye dâhil dairelerin hesap usullerini oluşturmak tesis ve tanzim etmek,
- Katma ve özel bütçeli dairelerin, devlet sermayesi ile kurulan müesseselerin muhasebe usullerini daireleri ile birlikte tespit etmek, muhasebe usullerine ve her dairede tutulacak hesaplara dair kanun ve nizamname projelerini hazırlamak,

- Genel bütçe dâhilindeki saymanların borçlarının takibini ve tahsilini sağlamak, gerektiğinde silinmesine ilişkin işlemleri yürütmek,
- Diğer kanunlarda hesap işleriyle ilgili olarak Maliye Vekâletine verilmiş diğer işleri yapmakolarak belirlenmiştir.

Ayrıca, söz konusu maddede merkezde ve gerekli görülen yerlerde mal sandıklarının, kurumların hesaplarını inceleme ve denetlemekle görevli olan muhasebe kontrolörlerinin ve merkez saymanlığı ile mülki ve askeri bütün nakit saymanlarının Muhasebat Umum Müdürlüğüne bağlı olduğu hükme bağlanmıştır. 2996 sayılı kanunla Muhasebat Genel Müdürlüğüne verilen bu görevler13 Aralık 1983 tarihli ve 178 sayılı "Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile yapılan düzenlemeye kadar herhangi bir değişikliğe uğramamıştır.

3.3. 1948–1953 Dönemi

1928 yılında yürürlüğe giren Hazine Hesap Usullerine Dair Talimatname, devlet muhasebesi sistemi açısından pek çok yenilik getirse de yürürlükte kaldığı yirmi yıl boyunca pek çok eleştiriye maruz kalmıştır. Talimatnamenin uygulanması sırasında edinilen tecrübe ve yapılan eleştiriler dikkate alınarak çalışmalar başlatılmış, bu çalışmalar sonucunda Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği hazırlanmıştır. Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği'nin kabulüne ilişkin 04 Temmuz 1946 tarihli Malî Müşavere (Danışma) Komisyonu raporunda; bu yönetmelikle benimsenecek kayıt usullerinin sonucu olarak çift taraflı (muzaaf) kayıt tutan bir muhasebe sisteminin kurulacağı, yeni sistemin kayıt şekli bakımından daha pratik olduğu, muhasebe sisteminde yer alması gereken ve kayıt dışı bırakılan bazı kıymetlerin hesaplarda izlenebileceği belirtilmiştir. Nitekim, anılan Yönetmelik

1 Ocak 1948 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Oluşturulan bu yeni muhasebe sisteminin, kendine has özellikleri olan tasnif yevmiyesinden ayrılan yönleri çift taraflı (muzaaf) kayıt usulüne dayanması ve kayıt dışı kalmış bir takım kıymetleri muhasebeleştirmesidir (Sağcı, 1956:197).

Ülkemizde 1960'lı yıllara kadar uygulanan devlet muhasebesi sisteminin esaslarını belirleyen bu yönetmelikte, 1928 yılında Talimatnamedeki tasnif yevmiyesi yerine, föy volan şeklinde "yevmiye defteri" uygulaması benimsenmiş ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılmıştır (Dişli, 2004:14). Tasnif yevmiyesi usulünde birbirinin içinde karışık olarak işlem gören bir takım varlık hesapları mahiyetlerine göre ayrılmış, diğer taraftan Devlet hesapları içerisinde yer almayan ve tamamen özel kayıtlarla muhasebe sistemi dışında yönetilen "Dış Borçlar, İştirakler, Döner Sermayeler, Müteahhit Bonoları, Hazine Kefaletleri, Esham ve Tahvilât, Kasa ve Bankadaki Hazine Altınları" gibi kıymetler muhasebe kayıtları içerisine alınmıştır. Bunun dışında, malsandıkları (muhasebe birimleri) tarafından bakiyeleri ertesi mali yıla devrolunan hesapların karşılıklarının "Genel Merkez Hesabı" adı ile açılan ve merkezde Hazine Fonu adını taşıyan bir hesapta toplanması, defter-i kebir (Büyük Defter) kayıtlarına göre bütçe gelirleri ve bütçe giderleri hesaplarının borç ve alacak kalanlarının bu hesaba aktarmak suretiyle bütçe sonuçlarındaki belirsizliğin ortadan kaldırılması ve sonuç olarak devletin bir takım borç ve alacaklarının muhasebeleştirilmesi suretiyle de tam olmamakla birlikte bir hazine bilançosunun hazırlanabilmesinin sağlanması amaçlanmıştır. Ancak, gönderme hesapları alacak kaydedilmediğinden hazine bilançosu hazırlanamamıştır (Sağcı, 1956:198).

Diğer taraftan, bu dönem Türkiye'de milli gelirin ve milli gelire ilişkim kaynakların hesaplanması ve milli gelirde gerçekleşecek değişimlerin önceden tahmin ve takdir edilebilmesine ait işlemlerin de başladığı ve devlet muhasebesinden beklentilerin arttığı bir dönemdir. Yapılan yeni düzenlemelerle devlet muhasebesi sistemi ile uygulanan mali politikanın, milli gelirdeki artışa zarar vermeden ne derecede yürütüldüğü ve milli gelirdeki artışla gerçekleşmesi beklenen genel politik hedeflere hangi oranda ulaşıldığını amaçlanmıştır (Ferman, 1956:6).

Ancak, yürürlüğe konulan bu yönetmelik, çift taraflı (muzaaf) kayıt usulüne dayalı bir bütçe muhasebesi olmakla birlikte tasnif yevmiyesinin izlerinden tamamen kurtulamamış, bu nedenle bütçeyle ilgili bütün hesapları kayıt ve tespit eden sağlam bir muhasebe sistemi kurulamamıştır. Başka bir ifadeyle, sistem ana hatları itibariylekameral muhasebeden ayrılırken, ödenek, taahhüt ile gelir ve gider tahakkukları gibi birtakım işlemleri muhasebe dışında bırakarak da kameral muhasebeye bağlı kalmıştır (Ataç ve diğerleri, 2004:143).

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği beraberinde pek çok yenilik getirmiş olsa da bütçe hesapları ile devletin mal varlığı arasında bütünlüğü kuramadığı gerekçesiyle eleştirilere konu olmuştur (Ataç ve diğerleri, 2004:144). Yönetmeliğe ilişkin gerek Türk gerekse yabancı uzmanlar tarafından yapılan eleştiriler ise aşağıda özetlenmiştir (Sağcı, 1956:198);

- Amaç ve hedefler ile kullanılan hesapların niteliğinin açık olmaması,
- Bazen hesapların kapanış şeklinden bahsetmeyerek bazen de karşılık hesabını belirleyemeyerek hesapların tek taraflı tutulması, dolayısıyla muzaaf usulün kurallarına uyulmaması,
- Bilimsel kurallara dayanmayan bir takım kayıt formalitelerinden oluşması,
- Hesap planının, muhtelif işlemlerin özellikleri ve ortaya koydukları sonuçlara göre bir sınıflandırma ile aralarındaki ilişki belirlenmeksizin, bütün işlemlere ait hareketlerin teknik esaslar çerçevesinde muhasebeleştirilmesinin gerekliliği dikkate alınmadan oluşturulmuş olması şeklindedir.

Yapılan bu eleştiriler nedeniyle devlet muhasebesi alanında yapılan çalışmalar sonucu hazırlanan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğine ek ve değişiklikler getiren düzenleme, kısmi bir pilot uygulamadan sonra Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği Ek ve Tadilleri olarak 1953 yılının Mayıs ayında yürürlüğe girmiştir. Bu ek ve tadillerin en önemli özelliği fiilen tahsilat veya ödemeyi esas alan sistemin terk edilerek, yerine ortaya çıkan borç ve alacakların muhasebeleştirilmesini benimseyen tahakkuk esasının getirilmesidir (Tarhan, 1962:55).

1953 yılında yürürlüğe giren bu yönetmeliğin hazırlanmasında hâkim olan görüş; öncelikle mükemmel bir devlet muhasebesinin ne sunması gerektiğinin tespit edilmesi, ikincil olarak da mevzuat ve mevcut imkânlar dâhilinde bunun gerçekleşmesinin sağlanmasıdır. Bu yönetmelikle kurulan sistemin ilk şartı, devletin çeşitli faaliyetleri ile ilgili işlemlerinin özelliklerini ve ortaya koyduğu sonuçları tam ve açık bir şekilde yansıtacak bir esasa dayanılması zorunluğudur. Yönetmelik açısından dikkate alınan ikinci önemli konu ise sistemin gerek bütçe muhasebesi gerek mal muhasebesi gereklerine uygun olması ve bu iki muhasebe arasındaki bağın kurulmasıdır. Bu amaçla, hesaplar iyice karakterize edilerek bir taraftan bütçe tahmin, bütçe, bilanço hesapları ile nazım hesaplar açısından tasnif yapılmış; diğer taraftan, bu hesapların bütçe muhasebesinin konusunu oluşturan çeşitli fonlara göre gruplandırılması yoluna gidilmiştir. Diğer bir ifade ile bütçe kanunlarında özel birer başlık

olarak kabul edilen adi bütçe, yatırım bütçesi, özel gelirler, borçlanma ve ödemeler ayrı ayrı değerlendirilmiştir (Sağcı, 1956:199).

Uygulamaya konulan bu yeni sistemde hesaplar dört ana gruba ayrılmıştır. Bu gruplamada klasik hesap tasniflerinin etkisinde kalınmaksızın devlet faaliyetlerinin şekillendirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda;

- **Bütçe Tahmin Hesapları:** Faaliyetin esasını oluşturan tahmin ve tahsisleri,
- **Bütçe Hesapları:** Gerçekleştirilen faaliyeti,
- **Bilanço Hesapları:** Faaliyet sonucunda devletin edineceği hak ve üstleneceği yükümlülükleri,
- **Nazım Hesaplar:** Faaliyetin bilgilerinikayıt altına almakta ve ortaya çıkan değişiklikleri takip etmektedir.

Yönetmelik açısından bir başka tasnif de hesapların tutuldukları yerler itibarıyla yapılabilir. Buna göre hesaplar,

- Bütün muhasebe birimlerinde açılan hesaplar,
- Askeri ve mülki idarelerin muhasebe birimlerinde ek olarak açılan hesaplar ile
- Merkez saymanlıklarında ek olarak açılan hesaplarolmak üzere üç ana gruba ayrılabilir (Tarhan, 1962:56).

Yönetmelik kapsamında detay bilgilerini sağlayacak olan yardımcı hesap gruplarının belirlenmesinde de mevcut örneklere bağlı kalınmaksızın Türkiye'ye has özellikler ile mevzuatta değişmesi mümkün görülmeyen faktörler dikkate alınarak faaliyetin akışına paralel esaslar olarak kabul edilmiştir.

Devlet muhasebe sisteminin iyileştirilmesine ilişkin çalışmalar yapılırken muhasebe işlemlerinin makineleştirilmesi konusu üzerinde de durulmuş, "delikli kart" usulünün kullanılması halinde devlet muhasebesi sistemi açısından merkezileşme ve makineleşmenin mümkün olduğu sonucuna varılmıştır. Bu çerçevede, muhasebe sistemi teknik açıdan desteklenmiş, kısmi denemelerden sonra gerekli planlar ve makineleşmenin gerektirdiği çözümler oluşturulmuş ve 1954 mali yılı başından itibaren de kesin ve genel uygulamaya geçilmiştir. Gerek muhasebe sisteminde yapılan değişiklik, gerekse hesapların hızlı ve doğru bir şekilde oluşturulmasını sağlayacak olan makineleşme sayesinde devletin istediği anda;

- Dönen ve duran varlıklarını,
- Borçlarını ve alacaklarını,
- Yatırımlarını ve
- Bütçe hareketlerini hem tahminler, tahakkuklar ve fiili gerçekleşmeler bazında hem de bunların birbirleriyle olan ilişkileri bazında görebilmesi amaçlanmıştır.

Her ne kadar bu dönemde yaşanan gelişmeler sonucunda hesapların hızlı ve doğru bir şekilde tutulabilecek olması bir devlet bilançosu çıkarılabileceği fikrini uyandırsa da bu mümkün olmamıştır. Zira, 1050 sayılı Kanun, devletin malvarlığının yönetimine ve muhasebesine ilişkin çerçeveyi dar tutmuş, menkul mallar ile nakdin muhasebesini ve bunlardan sorumlu muhasebecilere ilişkin hükümleri birbirinden ayrı olarak düzenlemiştir. Hatta söz konusu kanun, devletin sahip olduğu menkul malların önemli bir kısmını denetim dışında bırakmıştır. Gayrimenkuller açısından da benzer bir durum söz konusu olup gayrimenkullerin kaydı ve takibine ilişkin hükümler eksik olduğundan bu varlıkların bir kısmı kayıtlarda yer alabilmiş, kayıtlı olanlara ilişkin olarak zaman içinde ortaya çıkan değer değişimleri kayıtlarda gösterilememiştir.

Dolayısıyla, bilançonun çıkarılabilmesi açısından öncelikle menkul ve gayrimenkul varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar hakkında kesin bir karar verilmesi, envanteri yapılarak aktifleştirilecek varlıkların niteliklerinin belirlenmesi, tasnif edilmesi ve son olarak da edinme, satın alma ve yerine koyma değerlerinin tespiti ile amortisman işlemlerinin belirlenmesi konuları üzerinde durulması gerektiği kabul edilmiştir.

3.4. 1953–1990 Dönemi

Yaklaşık 40 yıl süren bu dönem 1953 yılında yönetmeliğin değişikliklere uğradığı ve bu değişikliklerin sistemi karmaşık hale getirdiği kabul edilen bir dönem olmuştur. 1953 yılında yürürlüğe giren yönetmelikte 1974, 1975, 1977, 1981, 1986, 1987 ve 1989 yıllarında önemli değişiklikler ve ilaveler yapılmıştır. Bu değişiklikler genellikle taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmesi ve nazım hesapların eklenmesi suretiyle hesapların sayısının artırılması şeklinde olmuştur (Gür Taflan, 2008:28).

Bu dönemdeki bir başka gelişme ise Döner Sermaye Muhasebesi Hesap Yönetmeliği'nin 15 Şubat 1968 tarihinde yürürlüğe konulmasıdır. Döner sermaye müessesesi ülkemizde mali sisteme en detaylı bir şekilde, 1050 sayılı Kanun ile girmiştir. Ancak daha sonradevlet hizmet ve faaliyetlerinin artması ve hizmet çeşitliliği nedeniyle yetersiz kalmıştır (Kartalcı, 2012:111).

1970'li yıllara gelindiğinde ise devlet muhasebesi sistemini geliştirmeye yönelik reform çalışmalarının başladığı, çalışmalarda yabancı uzmanlardan destek alındığı görülmektedir. Julian F. Cannon tarafından hazırlanan ve 1971 yılının Haziran ayında sunulan "Merkezi Hesap Sistemi Üzerinde Teklif" başlıklı rapor bu kapsamda yapılan çalışmalar açısından önemli bir örnektir. Raporda teklif edilen merkezi hesap sisteminin Muhasebat Genel Müdürlüğü ve Genel Müdürlüğün denetimi altında bulunan muhasebe birimleri kapsamında işletilmesi öngörülmüştür. Ayrıca, merkezi raporlama ve muhasebe işlemlerinin elektronik bilgi işlem cihazları kullanılarak yapılması yönündeki çalışmaların faydalı olabileceği üzerinde durulmuştur (Gülçiçek, Güler 2008:64).

1975 yılının Haziran ayında Maliye Bakanlığı tarafındandevlet muhasebesini geliştirme projesi adıyla bir proje başlatılmış ve projenin de Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı ve devlet fonları ile finanse edilmesi kararlaştırılmıştır. Yapılan ilk hazırlık çalışmalarının ardından proje için yabancı bir muhasebe danışmanının faydalı olacağı ve yoğun bir eğitim programının hazırlanması gerektiği kanaatine varılmıştır. 1975 ve 1976 yıllarında ortaya çıkan finansal sıkıntılar projenin başlamasını geciktirmiştir(Yakupçebioğlu, 2020:184).

1977 yılında Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından, Maliye Bakanlığı'nın da onayıyla proje kapsamında çalıştırılmak üzere bir muhasebe uzmanı görevlendirilmiş, proje grubuna aynı yıl bir de kıdemli danışman katılmıştır. Çalışmalar devam etse de proje 244 sayılı Milletlerarası Antlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması İle Bazı Antlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanunun üçüncü ve beşinci maddelerine istinaden 28 Şubat 1979 tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla onaylanabilmiştir. Projenin, devamında elde edilen faydalar nedeniyle de Bakan onaylarıyla günümüze kadar devam etmiştir.

3.5. 1990–2004 Dönemi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine Geçiş Çalışmaları

1990-2003 dönemi Türkiye'de kamu mali yönetim sisteminin büyük değişime uğradığı bir dönemdir. Bu büyük değişimin devlet bütçesi ile devlet muhasebesini etkilemesi

de kaçınılmaz olmuştur. Devlet muhasebe sistemindeki asıl gelişmeler dönemin sonuna denk gelmiş olsa da dönemin başında devlet muhasebe sistemi açısından da bir değişimin yaşandığınıgöstermektedir.

01 Ocak 1990 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 14 Ocak 1990 tarihli "Devlet Muhasebesi Yönetmeliği" ile 1948 yılında uygulanan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği ve bu yönetmeliklerde ek ve değişiklikler yapılmasına dair yönetmeliklerin tümü yürürlükten kaldırılarak devlet muhasebesine yönelik tüm işlemler tek bir yönetmelikte toplanmıştır. Bu iki yönetmelik mal muhasebesine ve dönem sonu işlemlerine yönelik düzenlemelere yer vermiş olsa da devlet bütçe hesapları ile malvarlığı hesapları arasında bir bütünlük sağlayamadığı, ihtiyaç duyulan muhasebe sistemini kuramadığı ve yapılan değişikler nedeniyle iyice karmaşık bir hale geldiği gerekçesiyle yürürlükten kaldırılmıştır (Dişli, 2004:14). Dolayısıyla yapılan bu değişikliklerle;

- Devlet muhasebesinin değişen mevzuata uygun olması,
- Muhasebe işlem ve kayıtlarının tek bir yönetmelikte birleştirilmesi,
- Defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesinin sağlanması,
- Hesap sayısının azaltılarak işlemlerin basitleştirilmesi ile
- Eski yönetmeliklerdekidilin sadeleştirilmesi amaçlanmıştır (Çolak, Dağ, 2009:21).

Yönetmeliğin genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan muhasebenin nakit esasına dayalı bütçe uygulamaları yanında, nakit esasında yer almayan emanetler ve nakit yaratmayan borçlar gibi yükümlülükleri, iştirakler, borç vermeler ve bütçe dışı sermaye oluşumları gibi varlıkları ve gelir tahakkuklarının kaydı gibi işlemlerin de muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeler içerdiği görülmektedir. Ayrıca, hesapların mali yılın bitimi olan 31 Aralık tarihi ile kapatılmayıp önceki mali yıldan kalan bütçe işlemlerinin tamamlanması için bir ay süreyle açık tutulmasına da izin verilmektedir. Bu özellikler dikkate alındığında yönetmeliğin genel ve katma bütçeli idareler için uygulanmasını benimsediği devlet muhasebesi kayıt yönteminin,uyarlanmış nakit esası ile uyarlanmış tahakkuk esası arasında bir yöntem olduğu kabul edilmektedir (T.C Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002).

1990 yılında yürürlüğe giren yönetmelik yenilik getirmekten çok mevcut muhasebe sisteminin sadeleştirilmesine olanak sağlamıştır. Aynı dönemde dünyada yaşanan siyasi gelişmeler sonucunda sosyalist rejimler son bulmuş, ülkelerin yönetim şekilleri değişmiştir. Yaşanan bu değişimin sonucunda serbest piyasaya ve özel sektör sistem ve işleyişine yönelim artmış; bu kapsamda özel sektör muhasebe uygulamaları devlet muhasebesine yön vermeye başlamıştır. Başka bir ifadeyle devlet muhasebesi ticari muhasebenin etkisine girmiştir. Böylece devlet muhasebesinde nakit esasına dayalı kayıt yöntemlerinden tahakkuk esasına geçişler başlamıştır.

Gerek dünyadaki değişim gerekse yaşanan 1994 yılındaki kriz Türkiye'de de mali yönetim açısından yeni arayışlar başlatmıştır. Özellikle de bütçeleme sistemini olumsuz etkileyen teknik ve politik faktörler yeni bir mali yönetim ve denetim anlayışı ihtiyacının ortaya çıkmasında etkili olmuş ve 11 Ekim 1995 tarihinde Maliye Bakanlığı ile Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (IBRD) arasında "Kamu Mali Yönetim Projesi"nin "Harcama Yönetimi" sistemini çözümlemeye yönelik bir proje anlaşması imzalanmıştır. Bu proje çerçevesinde uluslararası standartlarda bir bütçe sınıflandırması oluşturulması ve bu

sınıflandırmayı destekleyecek bir muhasebe sisteminin geliştirilmesi için çalışmalar başlatılmıştır.

1995 yılında çalışmalarına başlanan "Kamu Mali Yönetim Projesi" çerçevesinde devletin ulusal ekonomi içindeki yerinin tespitine ilişkin bir bütçe sınıflandırma yapısı gündeme gelmiştir. Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) adı verilen bu sistem kurgulanırken büyük ölçüde uluslararası kabul görmüş standartlara bağlı kalınmaya çalışılmıştır. Bütçe sisteminde yapılan bu çalışmalarla uyumlu ve eş zamanlı olarak devlet muhasebesi alanında da çalışmalar devam etmiş, yine aynı yıl genel yönetime dâhil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Maliye Bakanlığı (Muhasebat Genel Müdürlüğü) bünyesinde bir çalışma grubu oluşturulmuştur.

Çalışma grubu, genel yönetimin tamamını kapsayacak, tahakkuk esasına dayanan bir muhasebe ve raporlama sisteminin kurulabilmesi çalışmaları için beş adımdan oluşan bir süreç belirlemiştir. Bu sürecin adımları aşağıdaki gibidir; (Kerimoğlu, 2002:98-99)

1. İstenilen zamanda ve istenilen detayda bilgi üretmeye imkân verecek bir muhasebe bilgi sisteminin kurulması,
2. Genel yönetime dâhil tüm birimlerde uygulanabilecek, uluslararası standartlarla uyumlu bir muhasebe sisteminin hukuki altyapısının hazırlanması,
3. Hesapların, raporlama ihtiyacına uygun olarak sınıflandırıldığı konsolidasyona ve kıyaslamaya imkân sağlayan bir çerçeve hesap planının hazırlanması,
4. Oluşturulacak yeni muhasebe sisteminin test edilmesi ve bu sistemin tanıtımına ilişkin eğitim çalışmalarının tamamlanması ve
5. Yeni sistemin uygulanmaya başlamasıdır.

Kamu Mali Yönetim Projesinin muhasebe ayağında yapılan çalışmaların ilk somut çıktısı 13 Haziran 1999 tarihinde yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği olmuştur. Yönetmelik, genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerde uygulanacak muhasebe kayıt ve işlemlerinin yürütülmesine ilişkin usul ve esasları belirlemiş; döner sermayeli işletmelerde birbirinden farklı olarak uygulanan muhasebe sistemlerini tekli bir yapıya kavuşturmuştur (Gülşen, Karaarslan vd. 2007:10).

Maliye Bakanlığı bir taraftan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi çalışmalarını diğer taraftan da kurulması öngörülen yeni muhasebe sistemi için planlanan otomasyon sisteminin bilgi işlem altyapısının oluşturulmasına yönelik faaliyetleri yürütmüştür. Bunun için de Türkiye genelinde muhasebe hizmetlerinin günlük olarak bilgisayar yardımıyla yerine getirilmesi ve tüm verilerin merkezdeki bir veri tabanında toplanarak devlet hesaplarının günlük olarak izlenebilmesi amacıyla 1999 yılı Mart ayı başında "Say2000i Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Projesi" başlatılmıştır (Teker, 2013:354).

Projeyle;

- Ülke genelinde devletin giderlerini ödeyen ve gelirlerini tahsil eden yaklaşık 1.500 saymanlığın en kısa sürede otomasyon sistemine alınması,
- Devletin muhasebe verilerinin günlük olarak takip edilebilmesi,
- Ekonomi yönetiminin etkin karar almasına yönelik olarak destek mekanizmalarının sunulması,
- Tüm kamu çalışanlarının personel ve maaş bilgilerinin merkezi bir veri tabanında tutulması ve maaşların merkezden hesaplanabilmesi,

- Sağlık harcamalarının merkezi veri tabanı üzerinden izlenebilmesi ve
- Saymanlıkların ofis otomasyonu ve güncel mevzuatı takip ihtiyaçlarının karşılanarak saymanlıklardaki iş ve hizmetlerin kalitesinin arttırılmasıamaçlanmıştır (Teker, 2013:354-355).

Proje kapsamındaki yazılım ve donanım ihtiyacı tamamıyla Maliye Bakanlığı'nın öz kaynakları kullanılarak karşılanmış; projenin sonucunda saymanlıklar ki bugünkü adıyla muhasebe birimleri otomasyona geçirilirken, muhasebe birimlerinin hem birbirleri hem de Muhasebat Genel Müdürlüğü ile sürekli iletişim içinde olmalarını sağlayacak bir ağın kurulması sağlanmıştır. (Öz, 2007:64). Sistemin kullanımına ilişkin eğitimlerin ve muhasebe birimlerindeki devir işlemlerinin 31.3.2002 tarihinde tamamlanmasının ardından 01 Nisan 2002 tarihinde devlet hesaplarının günlük olarak online izlenmesine başlanmıştır (Öz, 2007:64). Böylelikle, kamu hesapları ve bütçe uygulama sonuçları günlük olarak izlenebilir ve ekonomi yönetimine geniş karar alma desteği verilebilir hale gelmiştir (Aktan, 2006:11). Ayrıca, muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının sanal ortamda konsolide edilebilmesini sağlayan "Say2000i Projesi" devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmalarına da önemli bir ivme kazandırmıştır.

Proje ile muhasebe bilişim sisteminin altyapısı kurulduktan sonra uygulanmakta olan devlet muhasebesi sisteminin eksikliklerinin giderilmesi çalışmalarına ağırlık verilmiştir. Uygulanmakta olan devlet muhasebesi sisteminin eksikliklerini bir başka ifadeyle devlet muhasebesi açısından reform ihtiyacının dayanaklarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Duman, 2004:8):

- Genel devlet birimlerini kapsayan ortak bir muhasebe ve raporlama standardı ile sonuçları birleştirmeye uygun bir muhasebe planının bulunmaması, dolayısıyla da kamu kurumlarında muhasebe birliğinin sağlanamaması,
- Uygulanan muhasebe sisteminin özellikle genel ve katma bütçeli idareler, belediyeler, il özel idareleri ve fonlarda bütçe uygulamasına odaklanması,
- Muhasebe sistemlerinin bazı istisnalar hariç nakit esasına dayanması nedeniyle yeterli veri üretememesi,
- Devlet Muhasebesi Yönetmeliği'nde yer alan hesapların, uluslararası kabul görmüş muhasebe ve raporlama mantığına uygun olarak sınıflandırılmaması,
- Devletin malvarlığını izlemeye yarayacak hesapların muhasebe içerisinde yer almaması,
- Faaliyet ve bütçe uygulamalarının ait oldukları dönemde kalması nedeniyle, bazı istisnalar haricindeki muhasebe bilgilerinin süreklilik göstermemesi olarak sıralanabilir.

Devlet muhasebesindeki bu eksiklikleri gidermek için yapılan çalışmalar tahakkuk esaslı muhasebenin Türk Devlet Muhasebesi Sistemine uyarlanması üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu amaçla, 1992 yılından itibaren özel sektör tarafından kullanılan "Tekdüzen Muhasebe Hesap Planına" ve buradaki hesapların işleyişine dayalı bir muhasebe sistemine kamu kesimine özgü hesapların ve bunların işleyişinin eklenmesi görüşü benimsenmiştir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçişin pilot uygulama çalışmaları 2002 yılında Hazine Müsteşarlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Ege Üniversitesi, Hacettepe Üniversitesi, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ve bu Kurumlara hizmet veren toplam 47 muhasebe biriminde başlatılmıştır. Yıl boyunca, muhasebe kayıtları hem eski hem de yeni muhasebe sistemine göre eş zamanlı olarak yapılmıştır (Muhasebat Genel

Müdürlüğü, Mayıs 2003, s. 8). Pilot olarak seçilen bu kurumlarda tahakkuk esaslı muhasebe ABS ile birlikte yürütülmüştür. Böylelikle 2001 yılı ekonomik krizi sonrasında uygulamaya konulan yapısal reformların amacına uygun bir şekilde devlet kurumlarının mali işlemlerinin tamamının bütçe ve muhasebe sistemleri tarafından kavranması sağlanmıştır. 2003 yılında ise uygulama genel ve katma bütçeli kurumların tamamına yayılarak kurumların seçilen bir biriminde pilot uygulamalar devam etmiştir.

Pilot uygulamaların başarılı sonuçlar vermesinin ardından genel yönetim kapsamına dâhil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını düzenleyen "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği"nin yürürlüğe konulması, 16 Ekim 2003 tarihli ve 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilmiştir. Söz konusu uygulama genel yönetime dâhil genel ve katma bütçeli idarelerde 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren, kapsama dâhil diğer kamu idarelerinde ise 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

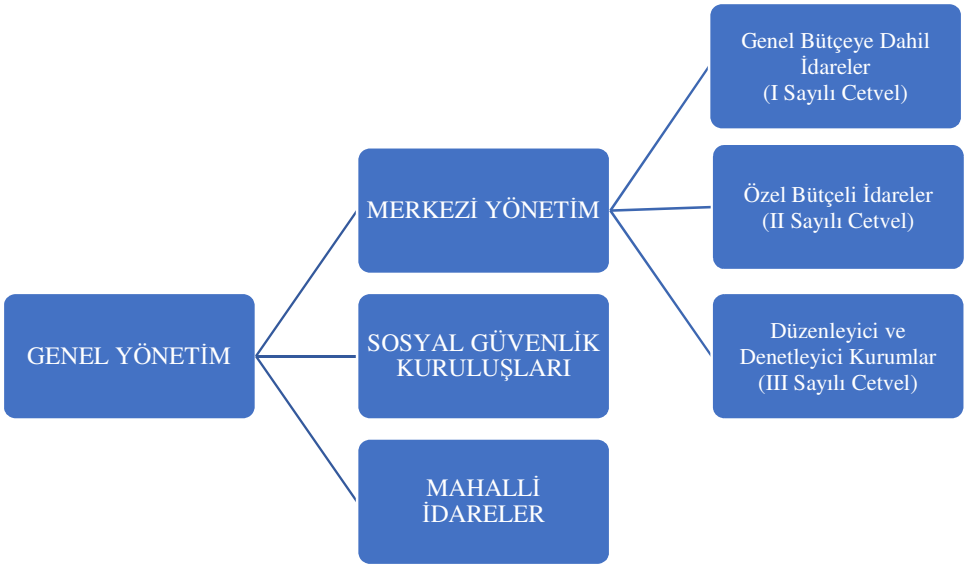
3.6. 2004 Sonrası Dönem ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine Yönelik Mevzuat Düzenlemeleri

Ülkemizde devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçiş 2004 yılında yürürlüğe konulan düzenlemelerle resmiyet kazanmıştır. Tamamen ABS esasına göre hazırlanan 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile çerçeve hesap planına uygun olarak merkezi yönetim içinde yer alan genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idareler için tahakkuk esasına dayalı olarak hazırlanarak 20 Şubat 2004 tarihli 25379 sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan "Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" ile birlikte resmî olarak uygulanmaya başlamıştır. Bu yönetmeliğin 463. maddesi gereğince de 14 yıl boyunca uygulanmakta olan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği ile kurulan muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dâhil olmak üzere kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü kapsamakta, aylık ve yıllık mali tabloların hazırlanabilmesine, gelir ve giderlerin karşılaştırılması ve analiz edilmesi de dâhil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer mali verilerin üretilmesine elverişli olup, vergi harcamalarının raporlanmasına ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine imkân sağlamaktadır. Yönetmelikte yer alan hesaplar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde niteliklerine göre sınıflandırılmış ve detaylandırılmış olduğundan yeni muhasebe sistemi ile detaylı bilgilerin üretilmesi de mümkün hale gelmiştir(Yakupçebioğlu, 2013:385).

Yönetmelik hükümleri çerçevesinde kurulan bu yeni muhasebe sistemi bütçe işlemlerinin nakit esasına, bütçe dışındaki tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına dayalı olarak kayıt altına alınmasını benimsemiştir. Buna göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin çerçeve hesap planlarında yer alan ve IMF tarafından hazırlanan GFS 2001'e paralel olarak belirlenen faaliyet gelir ve giderleri tahsilat veya ödeme şartına bağlı kalınmaksızın tahakkuk ettiği anda muhasebeye konu olmaya başlamıştır. Tahakkuk esaslı muhasebenin uygulanması suretiyle her bir kamu idaresinin ve bir bütün olarak genel yönetimin faaliyetleri sonucu elde ettiği gelirler ile katlandığı giderler ortaya konmaktadır (Güler ve Gülçiçek 2006:69). Böylelikle, genel yönetiminfaaliyet maliyetinin tespit edilebilmesi amaçlanmış, kamu idaresinde yetkili ve sorumlularında performansları hakkında fikir sahibi olunabilmektedir.

2004 yılında yürürlüğe giren Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği, 8 Haziran 2005 tarihli ve 25839 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun tüm hükümleriyle birlikte yürürlüğe girmesine kadar geçen süreç içinde muhasebe sisteminde de çeşitli düzenlemeler yapılmaya devam edilmiştir. Bu kapsamda, kanunun kurumsal sınıflamasına uygun olarak hazırlanan, Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği'ni yürürlükten kaldıran ve çerçeve yönetmelik olarak kabul edilen "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" 8 Haziran 2005 tarihli ve 25839 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış ve 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yönetmelik, 5018 sayılı Kanunda tanımlanan genel yönetimi diğer bir ifadeyle merkezi yönetimi (genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar), mahalli idareleri ve sosyal güvenlik kuruluşlarının tamamını kapsamakta olup, kapsama dâhil tüm kamu idarelerinin muhasebe işlemleri açısından belirlenen çerçeve hesap planının uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir.



Buna ek olarak, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebeleştirme işlemleri bu yönetmeliğe dayanılarak hazırlanan ve 31 Aralık 2005 tarihli ve 26040 sayılı (3. Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği'nde detaylı bir şekilde düzenlenmiştir.

Kamu mali yönetim sisteminin esaslarını açıklayan ve reform niteliğindeki düzenlemelerikapsayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 5436 sayılı Kanunla getirilen değişiklikleri içerecek şekilde 2006 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle, 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe giren Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği 30 Aralık 2006 tarihli ve 26392 sayılı (3. Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanan ve merkezi yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile yürürlükten kaldırılmıştır. Böylelikle, merkezi yönetim

kapsamındaki tüm kamu idarelerinin muhasebe sistemleri tam anlamıyla bütünleşik bir yapı kazanmıştır.

Diğer taraftan, 5018 sayılı Kanun, 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 48. maddesi, 5393 sayılı Belediye Kanununun 652. maddesi, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununun 18. ve 22. maddeleri ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uyarınca, il özel idareleri, belediyeler ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idarelerin bütçe ve muhasebe işlemlerini tekdüze hale getirmek için İçisleri Bakanlığı (Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü) tarafından 1 Ocak 2006 tarihi itibariyle "Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği" taslağı hazırlanmıştır. Mahalli idareler bu tarih itibariyle tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmiş ve bu sisteme geçiş taslak yürürlüğe konuluncaya kadar İçişleri Bakanlığı tarafından 7 Haziran 2005 tarihli ve 2005/57 Sayılı Genelge ile yürütülmüştür. Söz konusu idareler 31 Aralık 2005 tarihinde hazırlamış oldukları devir cetvellerini 1 Ocak 2006 tarihinde genelge ekinde yer alan hesap planı çerçevesinde bilançoya dönüştürerek açılış kaydı yapmışlardır. Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ise 1 Ocak 2006 tarihinden geçerli olmak üzere 10 Mart 2006 tarihli ve 26104 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 5018 sayılı Kanunun 49. maddesi hükmü uyarınca 2006 yılında faaliyetlerine başlayan Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılan ve Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Devlet Muhasebesi Standartları hükümlerinin devlet muhasebesi uygulamaları ile azami derecede uyumlaştırılması amacıyla değişikliğe uğramıştır.

Bu kapsamda, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 2014/7052 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilmiş, 23 Aralık 2014 tarihli ve 29214 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu kurumlarının muhasebe uygulamalarına dayanak teşkil eden bu yönetmelikte yapılan değişikliklere dayanılarak merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları muhasebe yönetmeliklerinde de değişiklikler yapılması gerekmiştir. Bu değişikliklere göre hazırlanan;

- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 27 Aralık 2014 tarihli ve 29218 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanarak 1 Ocak 2015tarihinden itibaren geçerli olmak üzere,
- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği 27 Mayıs 2016 tarihli ve 29724 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanmış, yönetmeliğin bütçenin hazırlanmasına ilişkin hükümleri yayımı tarihinde, diğer hükümleri ise 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3.7. Devlet Muhasebesi Mevzuatının Devlet Muhasebesi Standartlarıyla Uyumlaştırılması

Ülkemizdeki devlet muhasebesi sisteminin uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi amacıyla hazırlanan Devlet Muhasebesi Standartlarının yayımlandıkları tarih itibariyle yürürlükte olması benimsenmiştir.

Ancak, devlet muhasebesi uygulamalarına yön veren yönetmelikler ve alt düzeydeki diğer düzenlemelerin yayımlanan devlet muhasebesi standartlarıyla uyumlu hale getirilmesine yönelik ilk köklü değişiklik 2014 yılında yapılmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri açısından çerçeve

yönetmelik niteliği taşıyan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2014 yılındaki yapılan değişikliklerle DMS'lere uyumlu hale getirilmiştir. 2014 yılından sonraki değişiklikler ise yayımlanan yeni standartlar kapsamında 2018 yılında yapılmıştır. 30 adet standardın23 tanesi 2014 yılından önce yayımlanmış olsa da devlet muhasebesi yönetmelikleri bu standartlar çerçevesinde revize edilmemiştir. Buna gerekçe olarak, 2004 yılında uygulanmaya başlayan ve tahakkuk esaslı sisteme ilişkin çerçeve yönetmek niteliğinde olan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan düzenlemelerin, standartlarda belirlenen muhasebe politika ve ilkelerine aykırılık teşkil etmemesi gösterilebilir.

Diğer taraftan, yönetmelikte 2014 yılında yapılan değişiklikle DMSK'ya, muhasebesi standartlarının ilk defa veya değiştirilerek uygulanacak olması durumunda gerekli hazırlıkların yapılabilmesi için, uygulamanın ne zaman başlayacağını önceden bildirme ve gerekli olması durumunda ise geçiş dönemi belirleme yetkisi verilmiştir. Söz konusu madde ile 2014 yılından sonra yayımlanan standartlar kapsamında yönetmelikte değişiklik yapmak için 2018 yılının beklenmesi bir dayanak olarak değerlendirilebilir.

3.7.1. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Yapılan Değişiklikler

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ndeki değişiklikler 2014 ve 2018 yıllarında yapılan değişiklikler olarak iki başlık altında incelenebilir. Zira, 2014 yılındaki değişiklik daha önce de ifade edildiği gibi köklü bir değişimi beraberinde getirmiştir. 2018 yılındaki değişiklik ise daha çok IPSASB tarafından 2014 yılı sonrası dönemde yayımlanan standartlar kapsamında yapılan uyumlaştırmalara yönelik olmakla birlikte standartlara uyum oranının artmasına önemli katkı sağlamıştır.

3.7.1.1. 2014 Yılında Yapılan Değişiklikler

Yönetmelik, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa kapsamına dâhil tüm kamu kurumlarının muhasebe işlemleri açısından genel esasları belirlemektedir. Bu nedenle, 5018 sayılı Kanunun idareler açısından yaptığı tasnife istinaden yürürlüğe konulan muhasebe yönetmelikleri/yönergeleri bu yönetmeliğe uygun olarak hazırlanmıştır. Dolayısıyla, devlet muhasebesi sisteminin DMS'lerle uyumlaştırılmasına yönelik çalışmaların başlangıç noktası Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği olmuştur.

Bu biçimde yapılan başlıca değişiklik yönetmeliğin 19-41. maddelerinde yer verilen düzenlemelerdir. Söz konusu maddeler ile muhasebe standartlarına ilişkin kavram ve uygulama hükümleri özet olarak yer almıştır. Söz konusu maddelerde enflasyon düzeltmesinden hizmet imtiyaz varlığına kadar birçok kavramı açıklanmaktadır.

Yapılan değişikliklerden bir diğeri; muhasebenin anayasası olarak kabul edilen muhasebe temel kavramlarına ilişkin olmuştur. Devlet muhasebesinin mevzuatla çevrelenmiş bir sistem olması ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde özden çok şeklin esas alınması nedeniyle devlet muhasebesi düzenlemelerinde "özün önceliği kavramı" yer almamıştır. 2014 yılında yapılan değişiklikle devlet muhasebesi açısından da olsa teorik anlamda mümkün olabilecek "özün önceliği kavramı" yönetmelikte kendine yer bulmuştur.

Yönetmelikteki önemli bir başka değişiklik ise DMS-1'e uyumluluk açısından yapılan mali tablo ayrımı olmuştur. Yönetmelik mali tabloları, temel mali tablolar ile diğer mali tablolar olarak ikiye ayırmıştır. Aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere, temel mali tablolar DMS-1 ile düzenlenen temel mali tablo setinden ayrışmaktadır. Şöyle ki; yönetmelikte sadece üç temel mali tablo üzerinde durulmuştur. Diğer taraftan, yardımcı mali tablolar da tamamen bütçe odaklıdır. Yönetmelik, zorunlu mali tabloları saymakla birlikte kamu idarelerine

bunların dışında mali tablo hazırlayabilmeleri için yetki tanımıştır. Yönetmeliğe göre kamu idareleri yıllık temel mali tablolarını, takip eden yılın Nisan ayı sonuna kadar elektronik ortamda bir başka ifadeyle resmi internet sitelerinde yayımlamakla yükümlüdür. Buradaki önemli bir husus ise 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı Cetvelde sayılan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için tek bir nakit akış tablosu hazırlanmasıdır. Söz konusu tablolardan aylık olarak hazırlananlar da kurumların resmi internet sitelerinde yayımlanmak zorundadır.

Temel Mali Tablolar	**Diğer Mali Tablolar**
Bilanço	Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu
Faaliyet Sonuçları Tablosu	Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
Nakit Akış Tablosu	Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu
	Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
	Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
	Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu
	Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu
	Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu
	Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
	Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu

Yönetmelikte yapılan bir diğer köklü değişiklik ise devlet muhasebesinde enflasyon muhasebesi uygulamasına imkân tanıyan düzenlemelerin yer almasıdır.“Enflasyon Düzeltmesi Hesabı” yönetmelikte düzenlenmiş, muhasebesine has kavramların tanımlarına yer verilmiş, parasal ve parasal olmayan kalemler gibi bir ayrıma gidilerek yeniden değerleme uygulaması kaldırılmıştır.

2014 yılında yapılan önemli bir uyumlaştırma çalışması kuşkusuz DMS-32 ile yapılan düzenlemeler kapsamındaki hizmet imtiyaz varlıklarının yönetmelik ile muhasebe sistemine dâhil edilmesidir. Böylelikle, o dönem gündemde olan ulaşım sektörü yatırımları kapsamında Kamu Özel İş Birliği KÖİ, PublicPrivatePartnership: PPI) modeli kapsamında, yap-işlet-devret ve işletme hakkının devri sözleşmelerine konu hizmet imtiyaz varlıkları ile bu varlıklardan elde edilecek gelir tutarlarının kayıtlara alınması sağlanmıştır.

3.7.1.2. 2018 Yılında Yapılan Değişiklikler

Yönetmelikte 2018 yılında yapılan değişiklikler esas itibariyle IPSAS ve DMS’lerde yapılan güncellemelerin işlenmesine ilişkin olmuştur. Bu nedenle, değişiklikler de mevzuat hazırlama tekniği açısından yönetmeliğin yeniden yayımlanması şeklinde değil yönetmelikte değişiklik yapılmasına dair yönetmelik olarak 24 Şubat 2018 tarihli ve 30342 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

DMS’lere uyumu büyük ölçüde sağladığı değerlendirilen bu değişiklikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

- Temel mali tablo seti değiştirilmiş, Özkaynak Değişim Tablosu ile Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu temel mali tablolara eklenmiştir. Hazine ve

Maliye Bakanlığı, kamu idarelerinin internet ortamında yayımladıkları mali tablolarının bir rapor formatında sunulabilmesi için bir rehber hazırlamış ve bu konuda eğitimler vermiştir.

- Nakit Akış Tablosu yeniden düzenlenmiş, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri açısından tek bir Nakit Akış Tablosu hazırlanacağı ifade edilmiştir.
- Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin mali tablolarda gösterilmesine yönelik değişiklikler yapılmıştır.
- Konsolidasyon işlemi, iki kamu idaresinin mali tablolarının aralarındaki işlemler elimine edildikten sonra birleştirilmesi olarak ifade edilmiş, konsolide mali tabloların Nisan ayı sonuna kadar Hazine ve Maliye Bakanlığı'na gönderileceği Bakanlığın da sektörler itibariyle konsolidasyondan sonra Mayıs ayı sonuna kadar yayımlayacağı hükme bağlanmıştır.
- Mal, hizmet satışı ya da sağlanan faydadan kaynaklı gelirlerin gerçeğe uyun değer üzerinden kaydı düzenlenmiştir.
- Stokların mali tablolarda gösteriminde net gerçekleşebilir değer ile maliyet bedelinden düşük olanın kullanılacağına ilişkin hükümlereyer verilmiştir.
- Kiralama işlemleri, finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak iki başlık altında toplanmış; faaliyet kiralaması ayrı bir madde şeklinde düzenlenmiştir.
- Üzerinde bina bulunan arazi ve arsalarda, binaların bu varlıklardan ayrı olarak kaydedilmesi yöntemi benimsenmiş, maddi duran varlıklarda peşin ile vadeli satış bedelleri arasındaki farkın da faiz geliri olarak kaydedileceği düzenlenmiştir.
- Koşullu yükümlülüklerden kaynaklı olarak kamu idaresinin ekonomik bir fayda veya hizmet potansiyeline sahip kaynağının çıkışına neden olacağı güvenilir bir biçimde tahmin edilen tutarlar için karşılık ayrılması ve karşılık tutarlarının faaliyet sonuçları tablosuna yansıtılması ilkesi benimsenmiştir.
- İdare tarafından duran varlıklarda değer düşüklüğü tespit edildiğinde değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.
- İdarelerce kabul edilen şartlı bağış ve yardımların ilgili varlık hesabıyla, karşılığının da şart yerine getirildiğinde gelirle ilişkilendirilmek üzere bir yükümlülük hesabına kaydedileceği düzenlenmiştir.
- İdarelerin kendi iç imkânlarıyla ürettikleri varlıklara ilişkin düzenleme, maddi olmayan duran varlıkları kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türk devlet muhasebesi tarihi, Türklerin anavatanı Orta Asya'da kurulan Türk Devletleri'ne kadar uzanmaktadır. İlk örneklerine Göktürk Devleti'ne ait belgeler ve Orhun Kitabeleri'nde rastlanan muhasebe kayıtlarından o dönemde devletçi bir yaklaşımın benimsediği kabul edilmektedir. Türklerin Anadolu'yu fethinden sonraki dönemde Büyük Selçuklu İmparatorluğu, Anadolu Selçuklu İmparatorluğu ve Osmanlı İmparatorluğu dönemi muhasebe kayıt kültürü ise büyük ölçüde Abbasi ve İlhanlı kayıt kültüründen etkilenmiştir. Öyle ki; Abbasi Devleti ile birlikte kullanılmaya başlayan Merdiven Yöntemi,Osmanlı İmparatorluğu döneminde beş asır boyunca geliştirilerek kullanılmış ve en olgun dönemini yaşamıştır. Ortadoğu coğrafyasında toplam 11asır gibi oldukça uzun bir süre kullanılmış olan bu yöntem, Osmanlı İmparatorluğu'nun batılılaşma sürecinde yerini çit taraflı kayıt sistemine bırakmıştır.

I. Dünya Savaşı sonrasında Osmanlı İmparatorluğu dağılmış, Anadolu'da işgaller başlamış ve Anadolu toprakları İstiklal mücadelesine sahne olmuştur. Kazanılan İstiklal Savaşı sonrasında kurulan Türkiye Cumhuriyeti Devleti mevcut ekonomik zorlukları yönetmek için devletçi ekonomi politikalarınıbenimsemiştir.Devletin ekonomik hayattaki en büyük oyuncu olması mali düzenlemelerin de en kısa zamanda yapılmasında muhakkak etkili olmuştur. Ancak, devlet muhasebesinin organizasyonu ve uygulanması açısından dönüm noktası1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanunu olmuştur. Mali anayasa olarak da kabul edilen kanunun 76 yıl boyunca yürürlükte kaldığı dikkate alındığında yasayla getirilen düzenlemelerin önemli ve yerinde olduğu görülmektedir.

Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmeliklerle hem devlet muhasebesinin esaslarına hem de organizasyon yapısına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Ancak, dünyada yaşanan siyasi vb. değişimler nedeniyle devletlerin yürüttüğü faaliyetler de değişmiş dolayısıyla devlet muhasebesinin sunduğu veriler de farklılık göstermiştir. Yaşanan bu değişimler ise ülkemizde devlet muhasebesine ilişkin düzenlemelerin eksiklikler taşıdığı gerekçesiyle sürekli eleştirilmesine neden olmuştur. Yapılan eleştirilerin hükümetler tarafından dikkate alındığı, devlet muhasebesi alanında sürekli olarak daha iyiye ulaşabilmek amacıyla çalışmalar yapılmıştır.

Ancak, Cumhuriyet döneminde devlet muhasebesi açısından en önemli değişikliklerintemelinde Maliye Bakanlığı ile Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (IBRD) arasında imzalanan "Kamu Mali Yönetimi Projesi"yatmaktadır. Ülkemizde yaşanan 1994 krizinin ardından yapılan bu anlaşma ile kamu mali yönetimi açısından yeni bir anlayış ortaya çıkmıştır. Burada elbette uluslararası örgütlerle olan ilişkilerin önemini de göz ardı etmemek gerekir. Zira, bu örgütlerle olan ilişkiler açısından ekonomik veriler, verilerin doğruluğu ve zamanında verilere erişilebilir olması önem taşımaktadır. Bu kapsamda öncelikle devlet hesaplarının elektronik ortamda anlık olarak takip dilebilmesine imkân sağlayan say2000i projesi hayata geçirilmiştir. Yapılan çalışmalar bununla da kalmamış Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği ve IMF gibi kuruluşlarca kabul edilen muhasebe uygulamaları benimsenmiş, nakit esasına dayalı muhasebe sistemi bütçe hesapları hariç olmak üzere terk edilerek tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulamaya konulmuştur.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminin yasal dayanağı ve söz konusu projenin en somut çıktısı olan 5018 sayılı Kanunun en önemli amaçlarından biri mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanmasıdır. Bu ise ancak doğru, zamanında, karşılaştırılabilir ve ulaşılabilir mali tablolar ile mümkün olabilmektedir.2004 yılında yürürlüğe giren devlet muhasebesi yönetmelikleri ile getirilen yeni sistem, devletin her türlü varlık ve yükümlülüğünü, gelir ve giderlerini kayıt altına alabilmeye, hazırlanmasını öngördüğü mali tablolarla da yönetsel kararlar vermekte kullanılan verilerin elde edilmesine imkân tanımıştır.

2004 yılından 2014 yılına kadar devlet muhasebesi yönetmeliklerinde yapılan değişiklikler genel itibariyle 5018 sayılı Kanunun getirdiği kurumsal yapılara ilişkin kapsam ve hesap planı çerçevesinde olmuştur. 2014 yılında ise Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde yapılan değişikliklerle Devlet Muhasebesi Standartları (DMS) ile devlet muhasebesi yönetmelikleri arasındaki uyumun en üst düzeye çıkarılması amaçlanmıştır. 2018 yılında yapılan değişiklikler ise DMS'lerin, Uluslararası Kamu Muhasebe Standartlarındaki (IPSAS) revizeler kapsamında güncellenmesi nedeniyle yapılmıştır.

Sonuç olarak, köklü bir geçmişe sahip ve yaşayan bir süreç olan Türk Devlet Muhasebesi kültürü bugün itibariyle, ekonomi yönetimine krizlere neden olan mali riskleri zamanında ve net olarak gösterebilme yeterliliğine sahip olmakla birlikte, teknolojik imkanların da desteğiyle uluslararası gelişmeleri yakından takip ederek kendini sürekli geliştiren bir yapıya kavuşmuştur.

KAYNAKÇA

AKTAN, Hasan Basri (2006). "Türk Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı: 298.

ATABAY, Esra (2011). "Osmanlı'dan Günümüze Muhasebenin Gelişiminde Hukukun Yeri - Mevcut Hukuk Fakültelerinde Muhasebe Derslerinin Önemi", **Akademik Bakış Dergisi,** Sayı: 25.

ATAÇ, Engin, Gülay COŞKUN ve Tayfun MOĞOL (2004). **Bütçe**, Eskişehir.

ARICA, Ayşegül (2002). **Türkiye'de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması**, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

ÇETİNKAYA, Özhan ve Zuhal YILDIRIM (2006). **Devlet Muhasebesi; Teori ve Uygulama**, Bursa.

ÇOLAK, Hacı Bayram ve Ömer DAĞ (2009). **Mahalli İdareler Muhasebesi**, Ankara.

DİŞLİ, Mustafa (2004). **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**, Ankara.

DUMAN, Ömer (2004). "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 275.

EKER, Ferhat (2013). **Organization of OttomanState Accounting**. III. International Conference on Luca Pacioli Accounting Historyand III. BalkansandMiddle East Countries Conference on Accounting and Accounting History, Vol. I, İstanbul.

FEYZİOĞLU, Bedi Necmeddin (1966). **Milli Muhasebe ve Milli Bütçeye Dair Tetkikler; Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, Cilt: 1, İstanbul.

GÜLER, Mahmut Selim ve Miraç GÜLÇİÇEK (2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Sayı: 1, s. 57-71.

GÜLŞEN, Hamdi, Erkan KARAARSLAN, Eyüp KIZILKAYA, Mesut HASTÜRK ve Baki KERİMOĞLU (2007).**Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Ankara.

GÜNGÖR, A.Azmi (1981). **Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi**, Ankara.

GÜVEMLİ, Oktay (1999). **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyete**, Cilt: 3, İstanbul.

GÜVEMLİ, Oktay,Cemal ELİTAŞ, Mehmet ERKAN, Mustafa OĞUZ, Oğuzhan AYDEMİR ve Uğur ÖZCAN (2008). **Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi,** Ankara.

GÜVEMLİ, Oktay, Cengiz TORAMAN ve Batuhan GÜVEMLİ (2014). **Osmanlı İmparatorluğu'nda Devlet Muhasebesi -Anadolu Kayıt Kültürü-**. İstanbul.

KAPLAN, Erdi (1992). **Devlet Muhasebesi Ders Notları**, İzmir.

KARAARSLAN, Erkan (2003). "Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler," **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt: 8, Sayı:3.

KARTALCI, Kadir (2012). "Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması", **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt:3, Sayı: 1.

MEY, Abram (1956).**TürkDevlet Muhasebesi Üzerine Düşünceler**, Çeviren: Cumhur FERMAN, Ankara.

ÖZ, Ahmet Emre (2007). **Devlet Muhasebesi İle İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

SAĞCI, Hikmet (1956). **Modern Bütçe ve Muhasebe TelakkileriMuvacehesinde Türk Devlet Muhasebesinin Durumu,** Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, Sayı:2, İstanbul.

ŞAHİN, İzzet. **Devlet Muhasebesi Ders Notları**, Bolu 1982.

TAFLAN GÜR, Şeyda (2008). **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Bilgi Sistemi Olarak Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama,** Yüksek Lisans Tezi Erzurum.

TARHAN, Tayfur (1962). **Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi,Sayı:8, İstanbul.

TEKER, Osman (2013). **Development of TurkishGovernment Accounting (2003–2013)**. III. International Conference on Luca Pacioli Accounting Historyand III. BalkansandMiddle East Countries Conference on Accounting and Accounting History, Vol. I, , İstanbul.

TOKAY, Semih Hüseyin, YAKUPÇEBİOĞLU, Necdet Sıtkı ve ARSLAN, Seçkin, (2012). Devlet Muhasebe Sisteminin Önemi ve Devlet Bütçesinin Hazırlanmasındaki Rolü, XXXI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, s.177-212, Muğla.

YAKUPÇEBİOĞLU, Necdet Sıtkı (2013). **RepublicEraTheTurkishGovernment Accounting System (1993-2004)**. III. International Conference on Luca Pacioli Accounting Historyand III. BalkansandMiddle East Countries Conference on Accounting and Accounting History, Vol. I, İstanbul.

YAKUPÇEBİOĞLU, Necdet Sıtkı (2020). **PublicSector Accounting Reform in Turkey: Moving Cash toAccrual Accounting,** Public Financial Management Reforms in Turkey: ProgressandChallenges, Vol:2**,**Singapur.

T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2002).**Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü (2003).**Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları,** Ankara.